

Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
RUDOLF VON ERLACH
von Bern

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

1981

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
RUDOLF VON ERLACH
von Bern

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 10. Dezember 1980

Der Dekan:

Prof. Dr. G. Hauser



Die gleiche Arbeit ist im Schulthess Polygraphischer Verlag AG, Zürich, erschienen als Heft 28 in der Reihe

Zürcher Studien zum öffentlichen Recht

Herausgegeben im Auftrag der Juristischen Abteilung der Universität Zürich von U. Häfelin, W. Haller, W. Kägi, G. Müller, H. Nef, D. Schindler und F. Zuppinger

1844
Baltimore

Meinen Eltern und Antoinette



Herrn Prof. Dr. F. Zuppinger möchte ich an dieser Stelle herzlich danken für das Interesse und das Verständnis, das er meiner Arbeit entgegengebracht hat, und für die zahlreichen Anregungen und Ratschläge, die ich bei deren Ausgestaltung von ihm erhalten habe.

INHALTSÜBERSICHT

1. TEIL
Einführung

1. Abschnitt: Im allgemeinen	2
2. Abschnitt: Die zivilrechtliche Ordnung von Nutzniessung und Wohnrecht	5
§ 1 Begriff	5
§ 2 Entstehung	16
§ 3 Rechtsverhältnis	23
§ 4 Beendigung	31
§ 5 Wiederaufleben	36

2. TEIL
Kantonale Steuern

1. Kapitel: Besteuerung der Rechtsübertragung	40
§ 1 Lebzeitige Übertragungen	40
§ 2 Erbrechtliche Übertragungen	87
2. Kapitel: Besteuerung des Rechtsverhältnisses	113
§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten	113
§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten	155

3. TEIL
Bundessteuern: Wehrsteuer

1. Kapitel: Besteuerung der Rechtsübertragung	164
2. Kapitel: Besteuerung des Rechtsverhältnisses	167
§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten	167
§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten	186

4. TEIL

Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes

1. Abschnitt: Grundlagen	192
§ 1 Die Steuerpflicht als Voraussetzung	192
§ 2 Die Kollision kantonaler Steuergesetze als mögliche Folge	201
§ 3 Das vom Bundesgericht entwickelte Kollisionsrecht	205
2. Abschnitt: Die kollisionsrechtliche Zuweisung	207
1. Kapitel: Anknüpfung der Rechtsübertragung	207
§ 1 Lebzeitige Übertragungen	207
§ 2 Erbrechtliche Übertragungen	210
2. Kapitel: Anknüpfung des Rechtsverhältnisses	212
3. Abschnitt: Steuerausscheidung	216
1. Kapitel: Ausscheidung bei der Rechtsübertragung	216
§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuer	216
§ 2 Entgeltliche Übertragungen	218
2. Kapitel: Ausscheidung während des Rechtsverhältnisses	219
§ 1 In sachlicher Hinsicht	219
§ 2 In zeitlicher Hinsicht	223

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XX
Rechtsquellenverzeichnis	XXIV

1. TEIL

Einführung

1. Abschnitt: Im allgemeinen	2
2. Abschnitt: Die zivilrechtliche Ordnung von Nutzniessung und Wohnrecht	5
§ 1 Begriff	5
I. Einschränkung des Eigentums	5
II. Berechtigte Personen	5
III. Inhalt und Umfang	6
A. Gesetzliche Systematik	6
B. Nutzniessung	7
1. Gegenstand	7
1.1. Sachen	7
1.2. Forderungen und andere Rechte	7
1.3. Vermögen	9
1.3.1. Im allgemeinen	9
1.3.2. Geschäftsvermögen im besonderen	10
2. Arten	11
2.1. Eigentliche Nutzniessung	11
2.2. Uneigentliche Nutzniessung	11
2.3. Verfügungs- oder Dispositionsniessbrauch	13
2.4. Quotenniessbrauch	13
C. Wohnrecht	14
1. Gegenstand	14
2. Arten	15
2.1. Ausschliessliches Wohnrecht	15
2.2. Mitbenutzungsrecht	15
§ 2 Entstehung	16
I. Rechtsgeschäftliche Begründung	16
1. Verpflichtungsgeschäft	16
1.1. Rechtsgrund	16
1.2. Form	17
2. Verfügungsgeschäft	18
2.1. Sachen	18
2.1.1. Fahrnis	18
2.1.2. Grundstücke	19
2.2. Forderungen und andere Rechte	19
2.2.1. Forderungen	19
2.2.2. Wertpapiere	20

VIII

2.2.3. Immaterialgüterrechte	21
2.3. Vermögen	21
II. Gesetzliche Begründung	22
§ 3 Rechtsverhältnis	23
I. Grundlagen	23
II. Ausgestaltung im einzelnen	24
A. Nutzniessung	24
a) Sachen	24
1. Rechte und Pflichten des Nutzniessers	24
1.1. Rechte	24
1.2. Pflichten	25
2. Rechte und Pflichten des Eigentümers	26
2.1. Rechte	26
2.2. Pflichten	27
b) Forderungen und andere Rechte	28
1. Rechte und Pflichten des Nutzniessers	28
1.1. Rechte	28
1.2. Pflichten	29
2. Rechte und Pflichten des Eigentümers	29
2.1. Rechte	29
2.2. Pflichten	30
c) Vermögen	30
B. Wohnrecht	31
§ 4 Beendigung	31
I. Rechtsgeschäftliche Aufhebung	31
1. Verpflichtungsgeschäft	31
2. Verfügungsgeschäft	32
II. Erlöschen von Gesetzes wegen	32
A. Untergangsgründe	32
1. Untergang des belasteten Gegenstandes	32
1.1. Sachen	32
1.2. Forderungen und andere Rechte	33
2. Zeitablauf	33
3. Vereinigung	34
3.1. Sachen	34
3.2. Forderungen und andere Rechte	34
B. Restitutionspflicht des Berechtigten	35
1. Im allgemeinen	35
2. Besonderheit bei Unternehmen	36
§ 5 Wiederaufleben	36

2. TEIL

Kantonale Steuern

1. Kapitel: Besteuerung der Rechtsübertragung	40
§ 1 Lebzeitige Übertragungen	40
I. Entgeltliches Rechtsgeschäft	40
A. Die Handänderung als Grundlage	40
a) Das Zivilrecht als Ausgangspunkt	40
b) Die Handänderung im Steuerrecht	41
B. Die Besteuerung der Handänderung an sich	43
a) Steuerobjekt	43
1. Die Handänderung als steuerbegründender Tatbestand	43
1.1. Im allgemeinen	43
1.2. Nicht als Handänderung eingestufte Rechtsbegründung	44
1.3. Teilweise oder vollumfänglich als Handänderung eingestufte Rechtsbegründung	45
2. Form der Abgabepflicht	46
b) Steuersubjekt	47
1. Grundsatz	47
2. Ausnahmen	47
c) Steuerbemessungsgrundlage	48
1. Steuersubstrat	48
2. Steuermass	48
C. Die Besteuerung eines mit der Handänderung verbundenen Vermögensgewinnes	49
a) Steuerobjekt	49
1. Der Gewinn als steuerbegründender Tatbestand	49
2. Die Handänderung als Grundlage	50
3. Die Besteuerung der Gewinne auf den verschiedenen Vermögensarten	51
3.1. Privatvermögen	51
3.1.1. Im allgemeinen	51
3.1.2. Gewinne auf beweglichem Privatvermögen	52
3.1.2.1. Realisierter Gewinn bleibt unbesteuert	52
3.1.2.2. Realisierter Gewinn wird teilweise besteuert	54
3.1.2.3. Realisierter Gewinn wird vollumfänglich besteuert	56
3.1.2.4. Schlussfolgerung	58
3.1.3. Gewinne auf unbeweglichem Privatvermögen	58
3.2. Geschäftsvermögen	61
3.2.1. Im allgemeinen	61
3.2.2. Belastung einzelner Gegenstände des Geschäftsvermögens	62
3.2.2.1. Gewinne auf beweglichem Geschäftsvermögen	62
3.2.2.2. Gewinne auf unbeweglichem Geschäftsvermögen	63
3.2.3. Belastung eines ganzen Geschäftsbetriebes	64
3.3. Anhang: Verschiebung von einer Vermögensmasse in die andere	66
3.3.1. Überführung der Berechtigung vom Privat- in das Geschäftsvermögen	66
3.3.2. Überführung der Berechtigung vom Geschäfts- in das Privatvermögen	66

b) Steuersubjekt	68
1. Grundsatz	68
2. Ausnahmen	68
c) Steuerbemessungsgrundlagen	69
II. Unentgeltliches Rechtsgeschäft	70
A. Die Schenkung als Grundlage	70
a) Steuerobjekt	70
1. Entstehung	70
1.1. Grundsatz	70
1.2. Unterschiedliche Begriffsumschreibung in den Kantonen	71
1.2.1. Im allgemeinen	71
1.2.2. Die einzelnen Begriffsmerkmale	71
1.2.2.1. Vermögenszuwendung	71
1.2.2.2. Unentgeltlichkeit	72
1.2.2.3. Vereinbarung	73
2. Nachträglicher Wegfall	75
2.1. Grundsatz	75
2.2. Unfreiwillige Aufgabe der Berechtigung	75
2.3. Freiwilliger Verzicht auf Einräumen der Berechtigung	76
3. Ausnahmen	76
3.1. Unübertragbare Rechte	76
3.2. Unter einer Bedingung oder Auflage übertragene Rechte	77
3.2.1. Bedingung	77
3.2.2. Auflage	78
b) Steuersubjekt	78
1. Grundsatz	78
2. Ausnahmen	80
c) Steuerbemessungsgrundlagen	81
1. Steuersubstrat	81
1.1. Gegenstand der Berechnung	81
1.2. Form der Berechnung	81
1.3. Zeitpunkt für die Berechnung	83
1.3.1. Vollzug der Schenkung als Regel	83
1.3.2. Zusammenrechnung als Ausnahme	83
1.4. Abzug von Schulden	84
1.5. Ausnahmen von der Besteuerung des Substrats	85
1.5.1. In objektiver Hinsicht	85
1.5.2. In subjektiver Hinsicht	85
2. Steuermass	86
B. Abgrenzung zur Besteuerung der Handänderung und des damit verbundenen Vermögensgewinns	86
a) Verhältnis zur Besteuerung der Handänderung an sich	86
b) Verhältnis zur Besteuerung des mit der Handänderung verbundenen Vermögensgewinns	87
§ 2 Erbrechtliche Übertragungen	87
I. Besteuerungsarten	87
A. Im allgemeinen	87
B. Erbanfallbesteuerung	88
a) Steuerobjekt	88
1. Entstehung	88
1.1. Bei einem Vermögensanfall kraft gesetzlichen Erbrechts	88
1.2. Bei einem Vermögensanfall aufgrund einer Verfügung von Todes wegen	89
2. Nachträglicher Wegfall	90
2.1. Ausschlagung	90

2.2. Rückkehr des für verschollen Erklärten	91
2.3. Anfechtung	91
3. Ausnahmen	92
3.1. Unvererbare Rechte	92
3.2. Mit einer Bedingung oder Auflage verbundene Verfügung von Todes wegen	92
3.2.1. Bedingung	92
3.2.2. Auflage	93
b) Steuersubjekt	94
1. Grundsatz	94
2. Ausnahmen	96
c) Steuerbemessungsgrundlagen	96
1. Steuersubstrat	96
1.1. Gegenstand der Berechnung	96
1.2. Form der Berechnung	97
1.3. Zeitpunkt der Berechnung	98
1.3.1. Grundsatz	98
1.3.2. Ausnahmen	98
1.3.2.1. Bedingtes Vermächtnis	98
1.3.2.2. Vorempfang	99
1.4. Abzug von Schulden und Lasten	99
1.5. Ausnahmen von der Besteuerung des Substrats	100
1.5.1. In objektiver Hinsicht	100
1.5.2. In subjektiver Hinsicht	100
2. Steuermass	100
C. Nachlass- oder Erbmassesteuer	101
a) Steuerobjekt	101
1. Grundsatz	101
2. Ausnahmen	102
b) Steuersubjekt	102
c) Steuerbemessungsgrundlagen	102
II. Kritische Betrachtungen zur Erbanfallsteuer	103
A. Im allgemeinen	103
B. Beim überlebenden Ehegatten im besonderen	104
1. Privilegierung in den kantonalen Steuergesetzen	104
2. Privilegierung im Bundeszivilrecht	105
3. Zürcher Regelung	106
3.1. Umschreibung	106
3.2. Auswirkung	106
3.3. Ergebnis	108
3.3.1. Im allgemeinen	108
3.3.2. Verletzung von Bundesrecht	109
3.3.3. Verstoß gegen das Gebot der Rechtsgleichheit	110
2. Kapitel: Besteuerung des Rechtsverhältnisses	113
§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten	113
I. Ertragseinkommen	113
A. Im allgemeinen	113
1. Der Vermögenszufluss als Grundlage	113
2. Die Behandlung des Berechtigten als Eigentümer	114
B. Einkommenssteuer	116
a) Steuerobjekt	116
1. Privatvermögen	116

1.1. Grundsatz	116
1.2. Einkünfte	117
1.2.1. Bewegliches Vermögen	117
1.2.2. Unbewegliches Vermögen	120
1.2.2.1. Im allgemeinen	120
1.2.2.2. Bei Ausübung der Nutzniessung durch einen Dritten	121
1.2.2.3. Bei Eigengebrauch bzw. Eigennutzung	122
1.3. Abzüge	123
2. Geschäftsvermögen	125
2.1. Grundsatz	125
2.2. Einkünfte	126
2.3. Abzüge	128
b) Steuersubjekt	130
1. Grundsatz	130
2. Ausnahmen	131
c) Steuerbemessungsgrundlagen	132
1. Umschreibung des Steuerobjekts	132
1.1. In sachlicher Hinsicht	132
1.2. In zeitlicher Hinsicht	133
2. Steuermass	133
C. Ertragssteuer	134
a) Steuerobjekt	134
b) Steuersubjekt	135
1. Grundsatz	135
2. Ausnahmen	136
c) Steuerbemessungsgrundlagen	136
1. Umschreibung des Steuerobjektes	136
1.1. In sachlicher Hinsicht	136
1.2. In zeitlicher Hinsicht	137
2. Steuermass	137
II. Vermögen bzw. Kapital	138
A. Im allgemeinen	138
1. Das Nutzniessungsgut als fundiertes Einkommen	138
2. Die Steuerpflicht des Nutzniessers kraft Zivilrechts	139
B. Vermögenssteuer	140
a) Steuerobjekt	140
1. Privatvermögen	140
1.1. Grundsatz	140
1.2. Aktiven	142
1.2.1. Bewegliches Vermögen	142
1.2.2. Unbewegliches Vermögen	143
1.2.2.1. Allgemeine Vermögenssteuer	143
1.2.2.2. Liegenschafts- oder Grundsteuern	144
1.3. Passiven	145
1.4. Ausnahmen	146
2. Geschäftsvermögen	146
2.1. Das Problem der Bilanzierung	146
2.2. Die Bewertung der Aktiven und Passiven	148
2.3. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht	148
b) Steuersubjekt	149
c) Steuerbemessungsgrundlagen	150
1. Umschreibung des Steuerobjekts	150
1.1. In sachlicher Hinsicht	150
1.2. In zeitlicher Hinsicht	150
2. Steuermass	151

C. Kapitalsteuer	151
a) Steuerobjekt	151
b) Steuersubjekt	153
c) Steuerbemessungsgrundlagen	153
1. Umschreibung des Steuerobjekts	153
1.1. In sachlicher Hinsicht	153
1.2. In zeitlicher Hinsicht	154
2. Steuermass	154
§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten	155
I. Ertragseinkommen	155
A. Im allgemeinen	155
B. Einkommenssteuer	155
1. Privatvermögen	155
1.1. Einkünfte	155
1.2. Abzüge	156
2. Geschäftsvermögen	157
C. Ertragssteuer	158
II. Vermögen bzw. Kapital	159
A. Im allgemeinen	159
B. Vermögenssteuer	159
C. Kapitalsteuer	160

3. TEIL

Bundessteuern: Wehrsteuer

1. Kapitel: Besteuerung der Rechtsübertragung	164
2. Kapitel: Besteuerung des Rechtsverhältnisses	167
§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten	167
I. Ertragseinkommen	167
A. Im allgemeinen	167
1. Der Vermögenszufluss als Grundlage	167
2. Die Behandlung des Berechtigten als Eigentümer	168
B. Einkommenssteuer	169
a) Steuerobjekt	169
1. Privatvermögen	169
1.1. Grundsatz	169
1.2. Einkünfte	169
1.2.1. Bewegliches Vermögen	169
1.2.2. Unbewegliches Vermögen	171
1.2.2.1. Im allgemeinen	171
1.2.2.2. Bei Ausübung durch einen Dritten	172
1.2.2.3. Bei Eigengebrauch bzw. Eigennutzung	172
1.3. Abzüge	173
2. Geschäftsvermögen	174
2.1. Grundsatz	174
2.2. Einkünfte	175
2.3. Abzüge	176

b) Steuersubjekt	177
1. Grundsatz	177
2. Ausnahmen	177
c) Steuerbemessungsgrundlagen	178
1. Umschreibung des Steuerobjekts	178
1.1. In sachlicher Hinsicht	178
1.2. In zeitlicher Hinsicht	178
2. Steuermass	179
C. Ertragssteuer	179
a) Steuerobjekt	179
b) Steuersubjekt	180
1. Grundsatz	180
2. Ausnahmen	180
c) Steuerbemessungsgrundlagen	180
1. Umschreibung des Steuerobjektes	180
2. Steuermass	181
II. Vermögen bzw. Kapital	181
A. Im allgemeinen	181
B. Vermögenssteuer	182
a) Steuerobjekt	182
b) Steuersubjekt	183
c) Steuerbemessungsgrundlagen	183
1. Umschreibung des Steuerobjektes	183
2. Steuermass	184
C. Kapitalsteuer	184
a) Steuerobjekt	184
b) Steuersubjekt	185
c) Steuerbemessungsgrundlagen	185
1. Umschreibung des Steuerobjektes	185
2. Steuermass	185
§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten	186
I. Ertragseinkommen	186
A. Im allgemeinen	186
B. Einkommenssteuer	187
1. Privatvermögen	187
1.1. Einkünfte	187
1.2. Abzüge	187
2. Geschäftsvermögen	188
C. Ertragssteuer	189
II. Vermögen bzw. Kapital	189
A. Im allgemeinen	189
B. Vermögenssteuer	189
C. Kapitalsteuer	190

4. TEIL

Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes

1. Abschnitt: Grundlagen	192
§ 1 Die Steuerpflicht als Voraussetzung	192
I. Das Steuerrechtsverhältnis im allgemeinen	192
II. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit im besonderen	192
A. Grundsatz	192
B. Persönliche Zugehörigkeit	193
1. Einzelpersonen	193
1.1. Natürliche Personen	193
1.2. Juristische Personen	195
2. Personengemeinschaften	196
C. Wirtschaftliche Zugehörigkeit	197
1. Grundeigentum	197
2. Grundpfandtitel und grundpfandversicherte Forderungen	198
3. Betriebsstätte, Geschäftsbetrieb, Unternehmung	199
4. Amtlich verwaltetes Vermögen	201
§ 2 Die Kollision kantonaler Steuergesetze als mögliche Folge	201
I. Im allgemeinen	201
II. Übereinstimmende Anknüpfung	202
III. Unterschiedliche Umschreibung der Anknüpfungsbegriffe	204
§ 3 Das vom Bundesgericht entwickelte Kollisionsrecht	205
2. Abschnitt: Die kollisionsrechtliche Zuweisung	207
1. Kapitel: Anknüpfung der Rechtsübertragung	207
§ 1 Lebzeitige Übertragungen	207
I. Entgeltliches Rechtsgeschäft	207
A. Die Besteuerung der Rechtsübertragung an sich	207
B. Die Besteuerung des mit der Rechtsübertragung verbundenen Vermögensgewinns	208
II. Unentgeltliches Rechtsgeschäft	209
§ 2 Erbrechtliche Übertragungen	210
2. Kapitel: Anknüpfung des Rechtsverhältnisses	212
I. Im allgemeinen	212
II. Das bewegliche Nutzniessungsvermögen und sein Ertrag	212
A. Im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung des Nutzniessers	212
B. Im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Nutzniessers	213
III. Das unbewegliche Nutzniessungsvermögen und sein Ertrag	215

3. Abschnitt: Steuerausscheidung	216
1. Kapitel: Ausscheidung bei der Rechtsübertragung	216
§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuer	216
I. Ausscheidung von Aktiven	216
II. Ausscheidung von Passiven	217
§ 2 Entgeltliche Übertragungen	218
I. Ausscheidung des damit verbundenen Gewinns	218
2. Kapitel: Ausscheidung während des Rechtsverhältnisses	219
§ 1 In sachlicher Hinsicht	219
I. Ausscheidung von Aktiven und Bruttoertrag	219
A. Liegenschaften	219
1. Grundsatz	219
2. Ausnahme	219
B. Unternehmungen	220
II. Ausscheidung von Passiven und Aufwendungen	220
A. Gewinnungskosten	220
B. Schulden und Schuldzinsen	221
1. Grundsatz	221
2. Ausnahmen	222
§ 2 In zeitlicher Hinsicht	223

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angeführten Ort
ABl	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AG	Kanton Aargau, aargauisch
AI	Kanton Appenzell-Innerrhoden
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AR	Kanton Appenzell-Ausserrhoden
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bern 1932/33 ff.
AStG	Aktiensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AW	Weisungen des Regierungsrates betreffend Abschreibungen, Rückstellungen und Reserven (BE)
BB	Der Betriebs-Berater, Zehntagedienst für Wirtschaft, Steuer und Sozialrecht, Heidelberg
Bd./Bde.	Band/Bände
BE	Kanton Bern, bernisch
Best.	Bestimmung
betr.	betreffend
BG	Bundesgesetz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes (Amtliche Sammlung)
BGer.	Bundesgericht
BJM	Basler Juristische Mitteilungen, Basel
BL	Kanton Basel-Land
BRB	Bundesratsbeschluss
BS	Kanton Basel-Stadt
BV	Bundesverfassung
bzw.	beziehungsweise
Cl	Code des lods
DA	Dienstanweisung
Def.	Definition
ders.	derselbe
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
DL	Decreto legislativo
dto.	dito
EB	Ergänzungsband
EFZD	Eidgenössisches Finanz- und Zolldepartement
EG ZGB	Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch
eidg.	eidgenössisch
EschG/ErbStG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
ErbStGV	Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
etc.	et cetera
f./ff.	folgende/die folgenden
FN	Fussnote
FR	Kanton Freiburg, freiburgisch
GE	Kanton Genf, genferisch
GGStR	Gemeindegrundstückgewinnsteuerreglement
GL	Kanton Glarus, glarnerisch
GR	Kanton Graubünden, bündnerisch
GStG	Grundstückgewinnsteuergesetz

GT	Gebührentarif
GVE	Gerichts- und Verwaltungsentscheide
GVP	Gerichts- und Verwaltungspraxis
HGG	Gesetz betreffend die Handänderungsgebühren
Hrsg./hrsg.	Herausgeber/herausgegeben
HStG	Handänderungssteuergesetz
insbes.	insbesondere
JU	Kanton Jura, jurassisch
kant.	kantonal(e)
Komm.	Kommentar
KR	Kantonsrat
Kt.	Kanton
KV	Kantonsverfassung
LCP	Loi sur les contributions publiques
LDE	Loi sur les droits d'enregistrement
LDS	Loi sur les droits des successions
LF	Loi sur les finances
LIC	Loi sur les impôts cantonaux
LID	Loi sur les impôts/contributions direct(e)s
LIGI	Loi instituant un impôt sur les gains immobiliers
lit.	litera
LMSD	Loi concernant le droit de mutation et l'impôt sur les successions et donations
LMVI	Legge concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare
LT	Loi sur le timbre/legge tributaria
LTS	Loi sur la taxe des successions et donations
LU	Kanton Luzern, luzernisch
MBVR	Monatsschrift für Bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen, Bern 1903 ff.
m.E.	meines Erachtens
MMG	Bundesgesetz betreffend die gewerblichen Muster und Modelle (Muster- und Modellgesetz)
MSchG	Bundesgesetz betreffend den Schutz der Fabrik- und Handelsmarken (Markenschutzgesetz)
N	Randnote
NE	Kanton Neuenburg, neuenburgisch
Nr.	Nummer
NW	Kanton Nidwalden
od.	oder
OR	Obligationenrecht
OW	Kanton Obwalden
PatG	Bundesgesetz betreffend die Erfindungspatente (Patentgesetz)
Prot.	Protokoll
RB	Rechenschaftsbericht
RKE	Entscheidungen der Steuerrekurskommission
S.	Seite
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs
Schweiz.	Schweizerisches
SG	Kanton St. Gallen
SH	Kanton Schaffhausen
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung, Zürich 1904 ff.
SO	Kanton Solothurn
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts, Bern
StG	Bundesgesetz über die Stempelabgaben (Stempelgesetz)
StG	Steuergesetz
StR	Steuer Revue, Bern 1945 ff.
SWG	Gesetz über das Spitalwesen

SZ	Kanton Schwyz
Syst.	systematische(r)
TDE	Tarif des droits d'enregistrement
TG	Kanton Thurgau
TI	Kanton Tessin
u.	und
Üb.	Übergangs-(Bestimmung)
UR	Kanton Uri
URG	Bundesgesetz betreffend das Urheberrecht (Urheberrechtsgesetz)
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VD	Kanton Waadt
Vf.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VP	Verwaltungspraxis
Verb.	Verbindung
Verf.	Verfasser
VS	Kanton Wallis
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz)
VV	Vollzugsverordnung
VVG	Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz)
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung der Wehrsteuer (Wehrsteuerbeschluss)
z.B.	zum Beispiel
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins, Bern
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Zürich 1900 ff.
ZG	Kanton Zug
ZGB	Zivilgesetzbuch
ZH	Kanton Zürich, zürcherisch
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Zürich 1902 ff.
ZSR NF	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Neue Folge, Basel 1882 ff.

LITERATURVERZEICHNIS

- Aargauische Steuerpraxis, Hrsg. Kantonales Steueramt, Teile I und II
 Altdorfer Werner, Geschäftsvermögen und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1959
 — Gratisaktien aus Reserven und Gratisaktien aus Reingewinn, StR 11 (1956), S. 181 ff.
 Amstutz Paul/Wyss Ernst, Das eidg. Stempelsteuerrecht, Textausgabe, Zurich/Leipzig 1930
 Becker H., Berner Kommentar, VI, Obligationenrecht, 1. Abteilung, Allgemeine Bestimmungen, Art. 1–183, Bern 1941
 Blöchliger Roman, Steuerliche Probleme bei ererbten Unternehmungen, Diss. St. Gallen 1974
 Blumenstein Ernst, Die Vermögens- und Einkommenssteuer bei Nutznießungsverhältnissen, MBVR 37 (1939), S. 417 ff.
 — System des Steuerrechts, 3. Aufl., Zürich 1971
 Blumenstein Irene, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 (1961/62), S. 209, 273 ff.
 Blumer Karl/Graf Adolf, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 6. Aufl., Zurich 1977
 Böckli Peter, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975
 — Die Beteiligungsgewinnsteuer, eine kritische Unternehmung, ASA 42 (1973/74), S. 369 ff.
 Bosshardt Oskar, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zurich 1952
 Bucher Eugen, Berner Kommentar, I/2, Personenrecht, Art. 11–26 ZGB, Bern 1976
 von Büren Bruno, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, Zurich 1972
 Cagianut Francis, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37 (1968/69), S. 137 ff.
 — Die Besteuerung der Beteiligungsgewinne nach sanktgallischem Steuerrecht, ASA 42 (1973/74), S. 433 ff.
 Cavin Pierre, Kauf, Tausch und Schenkung, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. VII/1, Basel und Stuttgart 1977
 Conze Anton G., Besteuerung des Erwerbs eines entgeltlichen Niessbrauchs und eines dinglichen Wohnrechts, B-B 28, 1975, S. 1298 ff.
 David Heinrich, Kommentar zum Schweizerischen Markenschutzgesetz, 3. Aufl., Basel und Stuttgart 1974
 Deschenaux Henri, Der Einleitungstitel, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. II, Basel 1967
 Egger Bruno, Die steuerliche Erfassung von Wertzuwachsen an Grundstücken, Diss. Zurich 1973
 Escher Arnold, Zürcher Kommentar, III, Erbrecht, 1. Abteilung, Die Erben (Art. 457–536), Zürich 1959, und 2. Abteilung, Der Erbgang (Art. 537–640), Zürich 1960
 Fleiner F./Giacometti Z., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1949
 Flückiger Paul, Bernisches Steuerrecht, Bern 1956
 Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur, Einführung in das Schweizerische Aktienrecht, Bern 1976
 Fritzsche Hans, Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I und II, 2. Aufl., Zürich 1967 und 1968
 Gruber Hans, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeinde-steuern, Bern und Frankfurt/M. 1975
 Grüninger Emanuel/Studer Walter, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970
 Guhl Heinrich, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953
 Guhl Theo/Merz Hans/Kummer Max, Das Schweizerische Obligationenrecht, 6. Aufl., Zürich 1972
 Gygas Eduard, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 1, Lexikon, 9./10. Aufl., Zürich 1976
 Gygas Eduard/Vallender Klaus, Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3, Kantone und Gemeinden, Zürich 1979
 Gygi F., Konsequenz und Inkongruenz in der Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, ASA 34 (1965/66), S. 337 ff.
 Haab Robert/Simonius August/Scherrer Werner/Zobl Dieter, Zürcher Kommentar, IV, Das Sachenrecht, 1. Abteilung, Das Eigentum, Art. 641–729, Zürich 1977
 Hensel Johannes W., Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, Diss. St. Gallen 1972

- His Eduard, Berner Kommentar, VII, Obligationenrecht, 4. Abteilung, Handelsregister, Geschäftsfirmen und kaufmännische Buchführung, Art. 927–964, Bern 1940
- Höhn Ernst, Aspekte verfassungsmässiger Besteuerung, ASA 45 (1976/77), S. 209 ff.
- Die Problematik der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer, ZBl 59 (1958), S. 209 ff.
 - Steuerrecht, 2. Aufl., Bern und Stuttgart 1975
 - Die steuerliche Behandlung von Gewinnen auf dem Privatvermögen in der Schweiz, ZBl 62 (1961), S. 201 ff.
 - Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Diss. Zürich 1954
- Höhn Ernst/David Eugen, Doppelbesteuerungsrecht, Bern 1973
- Homberger A., Zürcher Kommentar, IV, Sachenrecht, 3. Abteilung, Besitz und Grundbuch (Art. 919–977), 2. Aufl., Zürich 1938
- Huber Emil, Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz, Diss. Zürich 1946
- Huber Hans, Berner Kommentar, I/1, Einleitung, Art. 6 ZGB, Bern 1962
- Berner Kommentar, I/1, Einleitung, Kommentar zu Art. 6 ZGB, Bern 1966
- Imboden Max, Für eine Reform der Vermögenssteuer, ASA 30 (1961/62), S. 113 ff.
- Imboden Max/Rhinow René A., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bde. I und II, Basel und Stuttgart 1976
- Jäggi Peter, Zürcher Kommentar, V, Das Obligationenrecht, 7. Teil, Die Wertpapiere a: Art. 965–989 und 1145–1155, Zürich 1959
- Känzig Ernst, Die Eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, sowie Wehrsteuer-Ergänzungsband, 2. Aufl., Basel 1972
- Kellerhals F., Die Nutzniessung am Handelsgeschäft, ZSR, Neue Folge, 31, S. 269 ff.
- Koeflerli Rudolf, Die Nutzniessung an Wertpapieren, Diss. Zürich 1954
- Kölz Alfred, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, Zürich 1978
- Lanz Paul, Die Besteuerung der Vor- und Nacherben in den kantonalen Steuerrechten, ASA 43 (1974/75), S. 145 ff.
- Leemann Hans, Berner Kommentar, IV, Sachenrecht, 2. Abteilung, Art. 730–918, Bern 1925
- Lemp Paul, Berner Kommentar, II/1, Familienrecht/Eherecht, 2. Halbband, Wirkungen der Ehe/Güterrecht der Ehegatten, Art. 159–251 ZGB, Bern 1968
- Lenhard Theophil, Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1969
- Liver Peter, Zürcher Kommentar, IV, Sachenrecht, 1. Band: Die Grunddienstbarkeiten (Art. 730–792), Zürich 1968
- Locher Kurt, in: Die Praxis der Bundessteuern, Teil III: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Bde. 1–3, Basel
- Locher Peter, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976
- Lutz K., Zürcher Steuergesetze, II. Band, 3. Aufl., Zürich 1948
- Masshardt Heinz, Fragen aus dem Gebiet der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, ASA 26 (1957/58), S. 161 ff.
- Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980
- Meier-Hayoz Arthur, Berner Kommentar, IV, Sachenrecht, 1. Abteilung, Eigentum, 1. Teilband, Systematischer Teil und Art. 641–654, Bern 1966
- Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Grundriss des Schweizerischen Gesellschaftsrechts, 2. Aufl., Bern 1976
- von Meiss Florian, Steuerrechtliche Betrachtungen zum Wohnrecht, ASA 45 (1976/77), S. 81 ff.
- Steuerrechtliche Verhältnisse bei der Ausbeutung von Bodenschätzen, Diss. Zürich 1973
- Meyer Eugen, Das materielle Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht des Kantons Aargau, Diss. Zürich 1947
- Mittelbach Rolf, Niessbrauch, Zivilrecht, Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1976
- Monteil Victor, Das Objekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Schweiz, Diss. Bern 1949
- Ochsner Peter, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1976
- Oesch Max, Die steuerliche Behandlung der Wertzuwachsgewinne auf dem beweglichen Privatvermögen, Diss. Bern 1975
- Oftinger Karl, Zürcher Kommentar, IV, Das Sachenrecht, Abteilung 2/c, Das Fahrnispfand, Art. 884–918, 2. Aufl., Zürich 1952

- Oser Hugo/Schönenberger Wilhelm, Zürcher Kommentar, V, Das Obligationenrecht, 2. Teil, Art. 184–418, 2. Aufl., Zürich 1936
- Pfund Robert, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Einleitung und Erläuterungen zu Art. 1–20 des Gesetzes, Basel 1971
- Piotet Paul, in: Schweizerisches Privatrecht, Bd. V/1, Dienstbarkeiten und Grundlasten, Basel und Stuttgart 1977
- von Rechenberg Peter, Handkommentar zum Steuergesetz des Kantons Graubünden vom 21. Juni 1964, Chur 1967
- Reimann August/Zuppinger Ferdinand/Schärer Erwin, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bde. I–IV, Bern 1961–1969
- Riemer Hans Michael, Das Baurecht (Baurechtsdienstbarkeit) des Zivilgesetzbuches und seine Behandlung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1968
- Siegwart Alfred, Zürcher Kommentar, V, Obligationenrecht, 4. Teil: Die Personengesellschaften (Art. 530–619), Zürich 1938, und 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, a: Allgemeine Bestimmungen (Art. 620–659), Zürich 1945
- Sieveling Michel, La Nature et l'Objet de l'Impôt sur les Successions en Suisse, Thèse Lausanne 1970
- Sommer Eduard, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, ZBl 58 (1957), S. 233 ff.
- Schädler Bruno G., Vermögenssteuerbewertung und Schuldenabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen und landwirtschaftlichen Grundstücken. Diss. Zürich 1972
- Schaetzle Marc, Berner Kommentar, VI, Obligationenrecht, 2. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 7. Teilband, Die Bürgschaft, Spiel und Wette, Art. 492–515 OR, Bern 1978
- Schlegel Eugen, Das Zürcherische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuern vom 26. April 1936 (Kommentar), Zürich 1937
- Schlumpf Arnold/Dürr Karl, Bundesgerichtspraxis zum Doppelbesteuerungs-Verbot, 3. Aufl., Zürich 1963 und Nachtrag 1969
- Schmid René, Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958
- Schneider Philipp, Das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Diss. Zürich 1939
- Schwarzenbach Hans-Rudolf, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 7. Aufl., Bern 1978
- Stark Emil, Berner Kommentar, IV, Sachenrecht, 3. Abteilung, Besitz und Grundbuch, 1. Teilband, Der Besitz, Art. 919–941, Bern 1976
- Stauffer Wilhelm/Schätzle Theo, Barwerttafeln, 4. Aufl., Zürich 1976, sonst 3. Aufl., Zürich 1970
- Stauffer Wilhelm, Praxis zum NAG, Zürich 1975 und Nachtrag 1977
- von Steiger F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 4. Aufl., Zürich 1970
- von Steiger Werner, Zürcher Kommentar, V/Sc, GmbH, Art. 772–827, Zürich 1965
- Steiner E., Nutzniessungsrecht und Steuerpflicht, StR 14, S. 435 f.
- Die Steuern der Schweiz, bearbeitet von der eidg. Steuerverwaltung, Teile I–IV, Basel
- Studer Walter, Das Schweizerische Bilanzsteuerrecht, Basel 1968
- Styger Fredy, Objekt und Bemessung der kantonalen Erbanfall- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1950
- Troller Alois, Immaterialgüterrecht, Bde. I und II, Basel und Stuttgart 1968 und 1971
- von Tuhr Andreas/Escher Arnold, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Bd. II, 3. Aufl., Zürich 1974
- Tuor Peter, Berner Kommentar, III, Erbrecht, 1. Abteilung, Die Erben (Art. 457–536), Bern 1964
- Tuor Peter/Pictoni Vito, Berner Kommentar, III, Erbrecht, 2. Abteilung, Der Erbgang (Art. 537–640), Bern 1966
- Tuor Peter/Schneider Bernhard, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl. (mit Einschluss des Supplements zum Kindesrecht), Zürich 1979
- Weber-Dürler Beatrice, Die Rechtsgleichheit in ihrer Bedeutung für die Rechtsetzung, Diss. Zürich 1973
- Weidmann Heinz, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 3. Aufl., Bern 1979
- Die Besteuerung von Kapitalgewinnen in der Schweiz, StR 19, S. 138 ff.

Wieland Carl, Zürcher Kommentar, IV, Sachenrecht, Zürich 1909

Zuppinger Ferdinand, Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 24 (1969), S. 455 ff.

- Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, Bde. I und II, Zürich 1971, sowie Nachtrag I. Band, Zürich 1975
 - Die zürcherischen Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, Veröffentlichung des Kantonalen Steueramtes Zürich/Heft 3, Zürich 1956
 - Die Besteuerung des Liegenschaftshändlers im interkantonalen Verhältnis (unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechts), Bern 1971
 - Der Begriff der “capital gains” im schweizerischen Steuerrecht, StR 31, S. 4 ff. und 48 ff.
- Zuppinger Ferdinand/Schärer Erwin/Fessler Ferdinand/Reich Markus, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband zu Bde. I–IV, Bern 1978

XXIV

RECHTSQUELLENVERZEICHNIS

BUND

- Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 BV
- Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 mit seitherigen Änderungen ZGB
- BG über das Obligationenrecht vom 30. März 1911 mit seitherigen Änderungen OR
- BG über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 mit seitherigen Änderungen SchKG
- BG über den Versicherungsvertrag vom 2. April 1908 VVG
- BG betreffend die Erfindungspatente vom 25. Juni 1954 PatG
- BG betreffend das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst vom 7. Dezember 1922 URG
- BG betreffend die gewerblichen Muster und Modelle vom 30. März 1900 MMG
- BG betreffend den Schutz der Fabrik- und Handelsmarken, der Herkunftsbezeichnungen von Waren und der gewerblichen Auszeichnungen vom 26. September 1890 MSchG
- BG über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 VStG
- BG über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 StG
- BG über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 OG
- BRB über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 WStB
- Vf. des EFZD betreffend die Bewertung der Grundstücke gemäss Art. 31 WStB vom 14. Oktober 1958
- VO über das Handelsregister vom 7. Juni 1937 HRVO
- Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (Amtliche Sammlung) BGE

KANTONE

Zürich

- Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951 ZH-StG
- Dienstanleitung zum Steuergesetz vom 3. Juli 1952 ZH-DA
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 26. April 1936 ZH-ESchG
- Protokoll des Kantonsrates Prot. KR
- Amtsblatt des Kantons Zürich, Textteil ABl
- Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission (bis 1959)/des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat (seit 1960) RB

Bern

- Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944 BE-StG
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. April 1919 BE-ErbStG
- Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben vom 15. November 1970 BE-HPAG

- Weisungen des Regierungsrates betreffend die Abschreibungen, Rückstellungen und Reserven geschäftlicher Betriebe vom 19. September 1977, Stand 1. Januar 1979

BE-AW

Luzern

- Steuergesetz vom 27. Mai 1946
- Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 7. April 1975
- Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer vom 31. Oktober 1961
- Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern vom 27. Mai 1908
- Verordnung über die Vollziehung des Gesetzes vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern vom 22. Juli 1908
- Gesetz betreffend die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897

LU-StG
 LU-StG-VV
 LU-GStG
 LU-ErbStG
 LU-ErbStG-VV
 LU-HGG

Uri

- Steuergesetz des Kantons Uri vom 16. Mai 1965
- Gesetz über die Grundstückgewinnsteuern vom 27. Oktober 1963
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 2. Mai 1926
- Gebührentarif für das Grundbuchamt vom 31. Oktober 1949

UR-StG
 UR-GStG
 UR-ErbStG

Schwyz

- Steuergesetz vom 28. Oktober 1958
- Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 20. November 1978
- Gesetz über die Erhebung der Handänderungssteuer vom 27. April 1977

SZ-StG
 SZ-StG-VV
 SZ-HStG

Obwalden

- Steuergesetz vom 8. Dezember 1968 sowie das dieses Steuergesetz am 1. Januar 1981 ersetzende Steuergesetz vom 21. Oktober 1979

OW-StG

Nidwalden

- Steuergesetz vom 26. April 1970
- Gesetz betreffend die Grundstückgewinnsteuer vom 24. April 1960

NW-StG
 NW-GStG

Glarus

- Gesetz über das Steuerwesen vom 10. Mai 1970
- Verordnung und Gebührentarif für den Kanton Glarus zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch und zum Schweizerischen Obligationenrecht vom 1. April 1949

GL-StG

Zug

- Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946
- Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 18. Juni 1979

ZG-StG
 ZG-StG-VV

XXVI

- Gesetz über das Spitalwesen vom 20. Februar 1975, insbes. § 19 ZG-SWG
- Kantonsratsbeschluss über den Gebührentarif im Grundbuchwesen vom 6. November 1941
- Reglement der Einwohnergemeinde Zug über die Grundstückgewinnsteuer vom 4. November 1975 ZG-GGStR

Freiburg

- Loi sur les impôts cantonaux du 7 juillet 1972 FR-LIC
- Loi sur les droits d'enregistrement (y compris l'imposition des successions) du 4 mai 1934 FR-LDE
- Tarif des droits d'enregistrement (y compris l'imposition des successions) du 4 mai 1934 FR-TDE

Solothurn

- Verfassung des Kantons Solothurn vom 23. Oktober 1887, insbes. Art. 81 SO-KV
- Gesetz betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 und 30. März 1911, insbes. § 406 SO-EG ZGB
- Gesetz über den Bezug von Handänderungsgebühren beim Eigentumsübergang an Liegenschaften vom 23. Februar 1919 SO-HGG
- Gesetz über die Handänderungsgebühren von Erbschaften und Käufen vom 9. Mai 1835 SO-ErbStG
- Abänderung des Gesetzes für Bezug der Handänderungsgebühren von Erbschaften vom 13. Dezember 1848 SO-ErbA
- Erbschaftssteuerzuschlag gemäss Art. 81 der Verfassung des Kantons Solothurn vom 23. Oktober 1887 SO-ErbZ
- Gebührentarif (Nachlasssteuer) vom 20. April 1971 SO-GT

Basel-Stadt

- Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 BS-StG
- Gesetz über die Handänderungssteuer vom 11. Dezember 1882 BS-HStG

Basel-Land

- Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7. Februar 1974 BL-StG
- Vollziehungsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974 BL-StG-VV
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Februar 1920 BL-ErbStG

Schaffhausen

- Gesetz über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956 SH-StG
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer SH-ErbStG
- Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 1. November 1977 SH-ErbStGV
- Verordnung des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen über die Grundbuchgebühren vom 27. Mai 1969

Appenzell A.-Rh.

- Gesetz über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell A.-Rh. AR-StG
- Verordnung über die Handänderungssteuer, beschlossen am 2. Dezember 1973, genehmigt am 10. Dezember 1973 (Gemeinde Herisau)

Appenzell I.-Rh.

- Steuergesetz für den Kanton Appenzell-Innerrhoden vom 28. April 1968 AI-StG
- Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer für den Kanton Appenzell I.-Rh. vom 30. April 1961 AI-GStG
- Verordnung über das Verfahren bei Handänderungen auf Grundstücken und die Erhebung einer kantonalen Handänderungsgebühr im Kanton Appenzell I.-Rh. vom 26. November 1912 AI-HGVO

St. Gallen

- Steuergesetz vom 23. Juni 1970 SG-StG
- Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 10. November 1970 SG-StGVV
- St. Gallische Verwaltungspraxis, Sammlung grundsätzlicher Entscheide aus dem Gebiet des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons St. Gallen, Hrsg. Staatskanzlei, bis 1950 SG-VP
- St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis, im Auftrag des Regierungsrates, des Kantonsgerichtes und des Verwaltungsgerichtes, Hrsg. Staatskanzlei, seit 1951 SG-GVP

Graubünden

- Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 21. Juni 1964 GR-StG
- Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 31. Januar 1964 GR-StG-VV
- Steuergesetz vom 16. Mai 1965 für die Stadt Chur GR-GStG

Aargau

- Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 17. Mai 1966 AG-StG
- Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 5. Januar 1967 AG-StG-VV
- Gesetz über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und der Genossenschaften vom 5. Oktober 1971 AG-ASTG
- Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer vom 22. Januar 1962 AG-GStG
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Februar 1922 AG-ErbStG
- Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Februar 1928 AG-ErbStGV
- § 46 A. II. 1. der Notariatsordnung vom 28. Dezember 1911 in Verbindung mit dem Dekret über den Grundbuchtarif vom 15. Dezember 1970

XXVIII

- Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide, hrsg. von Regierungsrat, Obergericht und Steuerrekurskommission des Kantons Aargau, Aarau AG-GVE
- Thurgau
 - Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 9. Juli 1964 TG-StG
 - Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 2. Dezember 1970 TG-StG-VV
 - Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. Januar 1944 TG-ErbStG
 - Vollziehungsverordnung des Regierungsrates zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 22. Dezember 1945 TG-ErbStG-VV
 - Grundsätzliche Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, Hrsg. Kantonale Drucksachenverwaltung TG-RKE
- Tessin
 - Legge tributaria del 28 settembre 1976 TI-LT
 - Legge del 17 dicembre 1964 concernente l'imposta sul maggior valore immobiliare TI-LMVI
 - Decreto legislativo che stabilisce la tariffa per le operazioni nel registro fondiario del 9 settembre 1941 TI-DL
- Waadt
 - Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux VD-LID
 - Loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations VD-LMSD
- Wallis
 - Loi sur des finances du 10 mars 1976 VS-LF
 - Loi sur le timbre du 14 novembre 1953 VS-LT
 - Ordonnance du 9 avril 1954 concernant la tenue du registre foncier cantonal
- Neuenburg
 - Loi du 9 juin 1964 sur les contributions directes NE-LID
 - Loi du 20 février 1962 instituant un impôt sur les gains immobiliers NE-LIGI
 - Code des lods (1842) NE-CL
 - Loi du 21 mai 1912 concernant la perception d'un droit sur les successions et sur les donations entre vifs NE-LSD
 - Loi du 10 novembre 1920 concernant l'application de l'article 551 du code civil suisse et la perception d'un émolument en cas de dévolution d'hérédité NE-LEH
- Genf
 - Loi générale du 9 novembre 1887 sur les contributions publiques GE-LCP
 - Loi du 9 octobre 1969 sur les droits d'enregistrement GE-LDE
 - Loi du 26 novembre 1960 sur les droits de succession GE-LDS

Jura

- Loi du 26 octobre 1978 sur les impôts directs de l'Etat et des communes JU-LID
- Loi du 26 octobre 1978 sur la taxe des successions et donations JU-LTS

AUSLAND

- Bürgerliches Gesetzbuch der Bundesrepublik Deutschland vom 18. August 1896 BGB
- Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz der Bundesrepublik Deutschland vom 17. April 1974 BRD-ErbStG

1. TEIL

Einführung

1. ABSCHNITT

Im allgemeinen

Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz¹.

Unter Nutzniessung und Wohnrecht werden die *im sachenrechtlichen Teil des ZGB geordneten*² und im folgenden Abschnitt näher erläuterten *Personaldienstbarkeiten* verstanden³. Sowohl Nutzniessung als auch Wohnrecht sind die Bezeichnung eines Rechtsverhältnisses, in dem sich ein zu Nutzen und Gebrauch der Sache Berechtigter und der mit dieser Berechtigung belastete Sacheigentümer gegenüberstehen. Während der Dauer des Rechtsverhältnisses teilen sich also jeweils der Berechtigte und der Belastete in die dem Eigentümer zukommenden Rechte. Daraus ergibt sich, dass mit der Entstehung des Rechtsverhältnisses gewisse Rechte vom Eigentümer auf den Berechtigten übergehen, um dann mit dessen Beendigung vom Berechtigten wieder an den Eigentümer zurückzufallen. Je nach der Art der Nutzniessung wird dem Berechtigten nicht nur das Recht auf Nutzen und Gebrauch der Sache, sondern auch das Verfügungsrecht über oder das Eigentum an der Sache eingeräumt. Der Belastete verliert dadurch sein Eigentum an der Sache im Zeitpunkt der Verfügung durch den Berechtigten bzw. der Rechtsbegründung und erhält eine Ersatzforderung.

Unter dem *Gesichtspunkt der Besteuerung* ist somit einerseits zwischen Rechtsübertragung und Rechtsverhältnis sowie anderseits zwischen Berechtigtem und Belastetem zu unterscheiden. Im Rahmen der Rechtsübertragung ist wiederum zu unterscheiden zwischen Rechtsverhältnissen, die unter Lebenden, und solchen, die von Todes wegen begründet werden⁴. Steuerlich kommt letzteren insbesondere im

1 Auf der kantonalen Ebene werden dabei in erster Linie die Verhältnisse im Kt. ZH berücksichtigt und die Regelung in den übrigen Kantonen nur vergleichsweise herangezogen.

2 ZGB 745 ff.

3 Davon sind die familienrechtlichen Nutzungsrechte zu unterscheiden, die nicht dingliche Rechte, sondern von einem bestimmten Status abhängige, in ihrer Wirkung aber absolute Rechte darstellen – Kellerhals, ZSR 31, S. 278/79 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 18 – Lemp, BE-Komm. zu Art. 200 ZGB, N 2–4. Daher wird im folgenden auf die Nutzungsrechte des Ehemannes am Frauengut – ZGB 195 III, 201 I und 247 – oder des Ehegatten am Gesamtgut – ZGB 215 – auch nicht weiter eingegangen. Dies obschon sich die Verantwortlichkeit des Ehemannes bei der Güterverbindung für das eingebrachte Frauengut heute noch nach den Regeln der Nutzniessung richtet – ZGB 201 I in Verb. mit 752. Schon heute verweist aber die entsprechende Verantwortlichkeitsbestimmung der Eltern im inzwischen revidierten Kindsrecht nicht mehr auf Nutzniessungs-, sondern Auftragsrecht – ZGB 327 in Verb. mit OR 398/9 – Tuor/Schwyder, S. 293.

4 Bei der erbrechtlich begründeten Nutzniessung sind zwei von der allgemeinen Regelung des Sachenrechts abweichende Fälle zu beachten. Einmal richtet sich die Sicherstellungspflicht des überlebenden Ehegatten gegenüber den mit seiner Nutzniessung belasteten Miterben nach ZGB 464 und nicht nach ZGB 760. Dann haftet das mit der Nutzniessung der Urgross-

Zusammenhang mit der Begünstigung des überlebenden Ehegatten, sei dies nun kraft Rechtsgeschäfts⁵ oder von Gesetzes wegen⁶, die mit Abstand grösste Bedeutung zu. Dies kann aber in der nach den eben erwähnten Unterscheidungsmerkmalen aufgebauten Arbeit nicht oder nur ungenügend zum Ausdruck kommen.

Die Frage nach der Besteuerung der am Rechtsverhältnis Beteiligten wird in fast allen Steuerarten von Bund, Kantonen und Gemeinden aufgeworfen. Dies liegt nicht allein daran, dass sowohl Rechtsverhältnis als auch Rechtsübertragung berücksichtigt werden müssen, sondern auch daran, dass grundsätzlich alle übertragbaren Vermögenswerte Gegenstand einer Nutzniessung sein können. So kann die Art der Besteuerung verschieden sein, je nachdem, ob bewegliches oder unbewegliches Vermögen Gegenstand der Nutzniessung bildet. Bei der Rechtsübertragung hängt die Steuerart unter Umständen auch von der Nutzniessungsart ab, indem der Vorgang je nach der Art der gewählten Nutzniessung einem Eigentumsübergang entspricht oder nicht.

Die Arbeit befasst sich in erster Linie mit den Einkommens- bzw. Ertragssteuern sowie Vermögens- bzw. Kapitalsteuern im Bund⁷ und in den Kantonen, wobei Berechtigter und Belasteter jeweils getrennt behandelt werden. Eingegangen wird aber auch auf die in einigen Kantonen erhobenen, speziellen Einkommens- und Vermögenssteuern auf den mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Liegenschaften⁸ sowie auf die in fast allen Kantonen bei der Entstehung und allenfalls auch beim Wegfall von Nutzniessung und Wohnrecht erhobenen Rechtsverkehrssteuern⁹.

Die sich im Zusammenhang mit Nutzniessung und Wohnrecht stellenden Besteuerungsfragen sind vor allem materieller Natur. Auf die formelle Seite, etwa das Vorgehen bei Veranlagung der einzelnen Steuerarten in Bund und Kantonen, braucht deshalb nicht besonders eingegangen zu werden. Immerhin sei an dieser Stelle erwähnt, dass sowohl die Entstehung als auch der Wegfall von Nutzniessung und Wohnrecht bei den über einen bestimmten Zeitraum veranlagten Einkommens- und Vermögenssteuern Grund für eine *Zwischentaxation*¹⁰ bilden können. Dabei muss aber unterschieden werden zwischen jenen Kantonen, die die Begründung oder den Wegfall einer Nutzniessung ausdrücklich als Zwischentaxationsgrund im

eltern bzw. Geschwister der Grosseltern des Erblassers belastete Gemeinwesen für die auf dem Nutzniessungsvermögen lastenden Schulden nur im Umfang der belasteten Vermögenswerte – ZGB 460 und 466 in Verb. mit 592 – und nicht etwa unbegrenzt.

5 Testament, Erbvertrag

6 ZGB 462

7 Wehrsteuer

8 Gemeint sind die bei Nutzniessung und Wohnrecht allerdings kaum vorkommende Grundstückgewinnsteuer – vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3. auf S. 51 ff. in Verb. mit b) auf S. 68 – sowie die Liegenschaftssteuer – vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, II., B., a), 1.2.2.2. auf S. 144.

9 Erbschafts- und Schenkungssteuern; Handänderungssteuern auf Liegenschaften sowie das droit d'enregistrement in den Kten. FR und GE

10 In Steuergesetzen auch "Revision, Zwischenveranlagung etc." genannt

Steuergesetz statuieren¹¹, und jenen Kantonen bzw. dem Bund, bei denen die Begründung oder der Wegfall der Nutzniessung nur dann Anlass zu einer Zwischentaxation bildet, wenn damit einer der im Gesetz ausdrücklich aufgeführten Zwischentaxationsgründe erfüllt wird¹². So wurde der Verzicht auf die Nutzniessung in Entscheiden des Zürcher Verwaltungsgerichtes bzw. der Oberrekurskommission als Schenkung oder Teilung im Sinne von § 59 Abs. 1 lit. a aufgefasst¹³, während das Bundesgericht den Wegfall einer Nutzniessung infolge Todes des Nutzungsberechtigten als Vermögensanfall von Todes wegen gemäss Art. 42 WStB einstuft¹⁴.

11 LU-StG 112 Ziff. 4; UR-StG 20 I lit. c; OW-StG 4 I lit. c; NW-StG 9 Ziff. 1; BL-StG 92 I lit. d; SH-StG 79 I lit. d; AR-StG 76 I; AG-StG 59 I lit. c; VS-LF 67 lit. c. – Da das Wohnrecht im materiellen Steuerrecht jeweils der Nutzniessung weitgehend gleichgeordnet wird, ist anzunehmen, dass in diesen Kantonen auch die Begründung oder der Wegfall eines Wohnrechts einen Zwischentaxationsgrund bildet.

12 ZH-StG 59 – Bosshardt, S. 163 – Reimann/Zuppinger/Schärfer, Komm. zu § 59 StG, N 5; BE-StG 124 – Gruber, Komm. zu Art. 60 BE-StG Ziff. 1; BS-StG 69 III – Grüniger/Studer, S. 421; vgl. auch Gygax, Bd. 1, S. 224. Die Voraussetzungen für eine Zwischeneinschätzung sind auch in den übrigen Kantonen entsprechend – SZ-StG 70; GL-StG 61; FR-LIC 43; SO-StG 51; AI-StG 67; SG-StG 85; GR-StG 40; TG-StG 66; TI-LT 99; VD-LID 70; NE-LID 105; JU-LID 139.

13 StR 30 (1975), S. 256/7 – vgl. auch ZH-DA 319

14 ASA 24, S. 194; vgl. auch WStB 96 – Masshardt, Komm. zu Art. 96 WStB, Ziff. 2

2. ABSCHNITT

Die zivilrechtliche Ordnung von Nutzniessung und Wohnrecht

§ 1 Begriff

I. Einschränkung des Eigentums

Gemäss Art. 641 Abs. 1 ZGB kann der Eigentümer sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht grundsätzlich nach Belieben über eine ihm gehörende Sache verfügen. Er kann sich dieser Verfügungsmacht aber auch ganz oder teilweise begeben, indem er einzelne oder alle im Eigentum enthaltenen Rechte einem Dritten überlässt. Seine Verfügungsmacht wird dann insoweit eingeschränkt, als diese dem Dritten überlassene Rechte reichen. Von der Rechtsordnung erfasst wird aber nur die auf einer rechtlichen Verfügung beruhende Einschränkung und nicht etwa auch das bloss tatsächliche Überlassen an einen Dritten. Entsprechend dem verfügten Recht ist ein bestimmtes sachenrechtliches Institut zwingend vorgeschrieben. Während das Institut der Nutzniessung sowohl den Gebrauch als auch den Genuss der übertragenen Sache umfasst, beschränkt sich das Wohnrecht auf den blossen Gebrauch der Sache¹⁵.

II. Berechtigte Personen

Die Nutzniessung kann sowohl zugunsten von bestimmten natürlichen oder juristischen Personen als auch zugunsten der in gewisser Hinsicht eine Zwischenstellung einnehmenden Kollektiv- und Kommanditgesellschaften begründet werden¹⁶. Das *Wohnrecht* bleibt dagegen wegen seines höchstpersönlichen Charakters *auf natürliche Personen beschränkt*. Andernfalls liesse sich die Vorschrift, dieses Recht einem Dritten weder zu übertragen noch zur Ausübung zu überlassen, leicht umgehen¹⁷. Eine subjektiv-dingliche Bestellung, d.h. zugunsten des jeweiligen Eigentümers einer bestimmten Sache, z.B. eines bestimmten Grundstücks, ist sowohl bei der Nutzniessung wie beim Wohnrecht ausgeschlossen. Hingegen können beide Rechte auch mehreren Personen als Gemeinschaft zu Bruchteilen oder zur gesamten Hand eingeräumt werden, wobei die Regeln von Mit- und Gesamteigentum dann sinngemäss zur Anwendung kommen. Diese, mehreren Personen gemeinschaftlich zustehende

¹⁵ Tuor/Schnyder, S. 519, 594, 618 – Meier-Hayoz, BE-Komm., Bd. IV, Sachenrecht, Syst. Teil, N 179 ff. und N 18 zu Art. 641 ZGB

¹⁶ Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 10

¹⁷ Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 642, insbes. FN 3

Berechtigung an der Gesamtsache darf aber nicht mit dem Recht an einem Sachanteil verwechselt werden. Während Nutzniessung am Anteil eines Miteigentümers möglich ist¹⁸, kann der Miteigentumsanteil nicht mit einem Wohnrecht belastet werden¹⁹.

III. Inhalt und Umfang

A. Gesetzliche Systematik

Obschon das *Wohnrecht* der Nutzniessung in der gesetzlichen Systematik gleichgeordnet ist²⁰, kann es als *Sonderfall der Nutzniessung* gesehen werden. Gemäss Art. 776 Abs. 3 ZGB sind die Bestimmungen über die Nutzniessung nämlich insofern auf das Wohnrecht anzuwenden, als es das Gesetz nicht anders ordnet. Die abweichende gesetzliche Ordnung umreisst aber ein Rechtsinstitut, das sowohl hinsichtlich der Person des Berechtigten als auch in bezug auf Gegenstand und Inhalt der Berechtigung lediglich einschränkt. Weder Gegenstand oder Inhalt der Berechtigung noch die Person des Berechtigten sind derart, dass sie nicht auch unter die Nutzniessung subsumiert werden könnten. Anders als das Baurecht²¹, Quellenrecht²² oder die anderen Dienstbarkeiten²³ ist das Wohnrecht eine von Gesetzes wegen eingeschränkte Nutzniessung²⁴.

Diese Feststellung ist auch im Hinblick auf das Steuerrecht von gewisser Bedeutung, da das Wohnrecht in der Mehrzahl der Steuergesetze überhaupt nicht erwähnt, aber zumindest im Zusammenhang mit den Erbschafts- und Schenkungssteuern sowie den Einkommenssteuern regelmässig erfasst wird.

18 Quotenniessbrauch – vgl. hinten III., B., 2.4. auf S. 13

19 Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 9 und 31 sowie N 16 zu Art. 776 ZGB

20 Nutzniessung unter A. und Wohnrecht unter B. im 2. Abschnitt

21 ZGB 779

22 ZGB 780

23 ZGB 781

24 Vgl. Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 643 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 14 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 776 ZGB, Ziff. 1

B. Nutzniessung

1. Gegenstand

1.1. Sachen

Gegenstand können sowohl bewegliche wie unbewegliche, verbrauchbare wie unverbrauchbare Sachen sein. Entsprechend dem Eigentum erfasst die Nutzniessung auch alle Bestandteile sowie die nicht ausdrücklich ausgenommene Zugehör²⁵. Bei den unbeweglichen Sachen ist die Bestellung an allem möglich, was nach Art. 655 ZGB ein Grundstück sein kann, so auch an selbständigen und dauernden Rechten, wie Bau- und Quellenrechten. Miteigentumsanteile können entweder als solche zur Nutzniessung übertragen werden oder indem der Eigentümer der Sache einen Bruchteil derselben mit einer Nutzniessung belastet. Der Quotenniessbraucher ist dann wie der Miteigentümer zur Nutzung und Verwaltung der Sache befugt²⁶, bleibt aber bezüglich des Unterhaltes nur dem Miteigentümer gegenüber verpflichtet und hat selbstverständlich auch kein Recht, die Aufhebung des Miteigentums zu verlangen oder am Teilungsverfahren mitzuwirken²⁷. Die mit der Sache oder dem Sachanteil verbundenen Rechte, wie Dienstbarkeiten und Grundlasten, sind jeweils in der Nutzniessung miteingeschlossen.

Im Gegensatz zu den Grunddienstbarkeiten gemäss Art. 730 ff. ZGB oder auch den beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten im Sinne von Art. 781 ZGB umfasst die Nutzniessung die *Gesamtheit der Nutzungen* an der betreffenden Sache, sei es nun eine Sache als Ganzes oder ein Sachanteil. Zwar können einzelne Nutzungen vertragsmässig ausgeschlossen werden, aber eine Beschränkung von vorneherein, etwa auf Mieterträge eines Grundstücks, ist unzulässig. Nach dem Willensinhalt der Parteien muss also zunächst eine Nutzniessung auf die Gesamtheit der Nutzungen bestellt werden, um dann einzelne Nutzungen davon auszunehmen²⁸.

1.2. Forderungen und andere Rechte

Von der gesetzlichen Systematik her wird die Nutzniessung an Forderungen und anderen Rechten als *spezieller Anwendungsfall* der Nutzniessung im allgemeinen behandelt²⁹. Im Gegensatz zur Nutzniessung an Sachen erstreckt sie sich zunächst und unmittelbar auf die Forderung an sich und nicht auf den Gegenstand der For-

25 ZGB 642 und 644 I in Verb. mit ZGB 746 II – nicht aber den in der Nutzungssache aufgefundenen Schatz – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 23

26 Vgl. auch hinten 2.4. auf S. 13

27 Leemann, a.a.O., N 32 zu Art. 745 ZGB

28 Leemann, a.a.O., N 2 zu Art. 745 ZGB

29 ZGB 773–775

derung, der durch die Leistung erlangt werden soll³⁰. Obschon die Nutzniessung an einem Recht somit strenggenommen nur in übertragenem Sinn dinglich sein kann, ist sie in ihrer Wirkung gegenüber Dritten doch absolut wie eine unmittelbare Nutzniessung an Sachen. Voraussetzung ist aber, dass das Recht einerseits übertragbar und anderseits nutzbar ist.

Die *Übertragbarkeit* kann gemäss Art. 164 Abs. 1 OR kraft besonderer Gesetzesbestimmung, Natur des Rechtsverhältnisses oder Vereinbarung ausgeschlossen sein. Im Gegensatz zu anderen Genugtuungsansprüchen ist daher die Nutzniessung bei jenem aus Verlöbnißbruch von Gesetzes wegen ausgeschlossen³¹. Aufgrund der Natur des Rechtsverhältnisses kommen zahlreiche Unterhalts- und Nutzungsrechte im Familienrecht³² sowie Anteile an Gesamthandschaften nicht in Betracht³³. Ist das Recht aber übertragbar, so muss es dem Berechtigten auch einen wirtschaftlich messbaren Vermögensvorteil bieten. Dieser braucht sich meines Erachtens nicht auf die Möglichkeit zu beschränken, zivile oder natürliche Früchte ziehen zu können³⁴. Dadurch wird das Spektrum der für die Nutzniessung in Frage kommenden Rechte aber derart breit, dass hier nur auf einige Beispiele verwiesen werden kann:

Ausser den gewöhnlichen Forderungen können auch die durch ein Pfandrecht gesicherten³⁵ oder in einer Beteiligung an einer rechtlich verselbständigten Gesellschaft bestehenden *Forderungen* mit einer Nutzniessung belastet werden. Auch Rechte, die nur *mittelbar Nutzung* gewähren, wie Schadenersatzforderungen oder Versicherungsansprüche³⁶ sowie Schuldverhältnisse, die *als solche* gar nicht *übertragbar* sind, können Gegenstand einer Nutzniessung sein³⁷. Wird das Recht in einem Wertpapier verbrieft, so ändert dies grundsätzlich nichts an seiner Eignung

30 Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 3 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 774 ZGB, Ziff. 1

31 ZGB 93 II – vgl. auch von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 344/5 – Becker, BE-Komm. zu Art. 164 OR, N 26 ff.

32 ZGB 160 II, 192 I, 201, 246, 272 I, 292, 317 Ziff. 2, 319, 328 usw.

33 Mit Zustimmung aller Beteiligten oder im Fall der Erbengemeinschaft durch Einfügen einer Nachfolgeklausel in der letztwilligen Verfügung kann allerdings die Übertragbarkeit erreicht werden – vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, S. 89.

34 So werden z.B. auch Gebrauchsrechte an Gesellschaftsanlagen in Verb. mit der Nutzniessung an einer Gesellschaftsbeteiligung erfasst – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 32 – Meier-Hayoz/Forstmoser, S. 263.

35 Das Pfandrecht oder die Grundlast als solches kann wegen seines akzessorischen Charakters nicht mit einer Nutzniessung belastet werden, die durch das Pfandrecht gesicherte Forderung dagegen schon, wobei dem Nutzniesser das Pfandrecht als Sicherung der Zinszahlung zugute kommt – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 629.

36 Da der Versicherungsanspruch gemäss VVG 54 I als akzessorisches Recht am Gegenstand des Versicherungsvertrages haften bleibt, können nur die vom Eigentümer zu seinen eigenen Gunsten abgeschlossenen Verträge mit einer Nutzniessung belastet werden – Leemann, Komm. zu Art. 667 ZGB, N 10.

37 So die Leibrente, wobei das Stammrecht nicht auf den Nutzniesser übertragen werden kann, dieser aber trotzdem auf die Gesamtheit der Forderungen berechtigt ist – OR 519. Ihm fallen dann die einzelnen Leistungen aus diesem Schuldverhältnis als Erträge zu, wie dies in BGB 1073 ausdrücklich vorgesehen ist – vgl. von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 342, FN 2 zu § 94 und FN 9 zu § 98, S. 375. Bei der Verpfändung ist die Übertragbarkeit des Anspruchs vom Pfründer ausgeschlossen – OR 529 I.

zur Nutzniessung. Immerhin muss die Art des Wertpapiers bei der Bestellung berücksichtigt werden. *Immaterialgüterrechte* sind in der Regel ebenfalls ganz oder teilweise übertragbar und können daher auch beliebig mit einer Nutzniessung belastet werden³⁸. Einschränkend mag das auch für das *Fabrikationsgeheimnis* gelten, obschon es sich hier nicht um eine rechtliche, sondern eine faktische Exklusivität handelt, indem der Eigentümer als Geheimnisträger nicht den rechtlichen Schutz eines Patentinhabers genießt. Das *Markenrecht* lässt sich dagegen nur mit dem dahinterstehenden Herstellungsvorgang übertragen, um zu verhindern, dass das Publikum über Herkunft und Wert der Ware getäuscht wird. Die Nutzniessung an einer leeren, d.h. nicht mit dem Geschäft verbundenen Marke ist somit ausgeschlossen³⁹. Umstritten ist die Nutzbarkeit eines abtretbaren *Vorkaufs-, Kaufs- und Rückkaufsrechtes*⁴⁰.

1.3. Vermögen

1.3.1. Im allgemeinen

In Art. 745 Abs. 1 und Art. 766 regelt das ZGB zwar ausdrücklich die Nutzniessung an einem Vermögen, doch handelt es sich dabei nur um die rechtliche Vereinigung aller mit einer bestimmten Person verknüpften Rechte und Pflichten. Diese subjektive Verbindung stellt keine objektive Einheit im sachenrechtlichen Sinne dar. Das ZGB lässt denn auch nach Art. 746 ZGB die *Nutzniessung nur an Einzelsachen* erwerben. Die Art der Nutzniessung richtet sich einerseits nach dem Gegenstand⁴¹, anderseits aber auch nach einer allfälligen Vereinbarung zwischen Besteller und Nutzniesser. Auch das Nutzniessungsrecht an Ersatzstücken von untergegangenen Vermögensteilen richtet sich wiederum nach demselben *Spezialitätenprinzip*⁴². Das Vermögensganze wird aber bedeutungsvoll bei vorhandenen Passiven, die den Anspruch des Nutzniessers vermindern. Gemäss Art. 766 ZGB hat der Nutzniesser zwar sämtliche Schuldzinsen zu tragen, was seinen Gesamtertrag aus dem Nutzniessungsvermögen verringert, doch kann er unter Umständen vom belasteten Eigentümer und Schuldner verlangen, dass dieser die Schulden tilgt⁴³.

38 PatG 33 I, URG 9 I, MMG 4 – vgl. Troller, Bd. II, S. 883

39 David, Komm. zu MSchG 11, N 7 und 12

40 Während Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 5 diese Möglichkeit bejaht, weist Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 630 darauf hin, dass sich der Genuss am Kaufrecht nicht von demjenigen an der Sache trennen lässt und demzufolge kein Eigenleben führen kann.

41 Vgl. hinten unter 2. auf S. 11 ff.

42 Über Gesamtsachen, d.h. einem aus mehreren Einzelsachen bestehenden Ganzen, kann wohl ein obligatorisches Rechtsgeschäft begründet werden, die dingliche Perfektion ist aber nur an den einzelnen Sachen möglich – Meier-Hayoz, BE-Komm., Sachenrecht, Bd. IV, Syst. Teil, N 34.

43 Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 30 sowie N 1, 12 und 18 zu Art. 766 ZGB – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 638 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 766 ZGB, Ziff. 4 und 5

1.3.2. *Geschäftsvermögen im besonderen*

Ist eine Unternehmung Gegenstand der Nutzniessung, so werden sämtliche materiellen und immateriellen Güter sowie die Forderungen und andere Rechte als Aktiven erfasst. Diesen stehen die ebenfalls der Nutzniessung unterworfenen Passiven in Form von Schulden und Lasten gegenüber. Im Gegensatz zum Privatvermögen bildet das in einer Unternehmung zusammengefasste Geschäftsvermögen eine *wirtschaftliche Einheit*, deren Funktionstüchtigkeit weitgehend vom Gleichgewicht der Vermögensstruktur abhängt. Die für das Vermögen im allgemeinen in Art. 766 ZGB vorgesehene Bestimmung, wonach der Nutzniesser vom belasteten Eigentümer unter Umständen die Tilgung der Schulden verlangen kann, ist daher ungeeignet. Um das Geschäft führen zu können, muss der Nutzniesser vielmehr die laufenden Aufwendungen aus dem Geschäftsvermögen tilgen können. Schon im Hinblick auf die Kreditwürdigkeit des Geschäftes ist deshalb eine *Übernahme mit Aktiven und Passiven* durch den Nutzniesser gemäss Art. 181 OR die richtige Lösung⁴⁴. In der Publikation ist dann auf das Nutzniessungsverhältnis und einen allfälligen Ausschluss der Erfüllungsübernahme einzelner Schulden durch den Nutzniesser ausdrücklich hinzuweisen. Der Nutzniesser kann das Geschäft überdies unter Berufung auf ein bei der Bestellung aufgenommenes Inventar mit Schätzung sowie eine besonders erstellte Bilanz übernehmen, was seine Haftung weiter einschränkt⁴⁵. Wie bei der Nutzniessung an Vermögen im allgemeinen, gilt auch für die Nutzniessung an Geschäftsvermögen das Spezialitätenprinzip. Die dem Nutzniesser überlassenen immateriellen Güter umfassen je nach der Art des Betriebes nicht nur die Urheber-, Muster- und Modell- sowie Patentrechte, sondern auch die mit dem Geschäft verbundenen Markenrechte, Geheimnisse (Know-how) und die Kundschaft. Überhaupt genügt bei der Nutzniessung an einem Unternehmen nicht die blosser Übertragung der verbuchten Vermögenswerte auf den Berechtigten. Dieser muss abgesehen von seinen persönlichen Fähigkeiten dieselben Chancen zur Fortführung des Geschäftes haben wie der Besteller.

44 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 641 Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 34 – Kellerhals, ZSR 31, S. 323

45 Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 20 – Becker, BE-Komm. zu Art. 181 OR, N 4 und 5

2. Arten

2.1. Eigentliche Nutzniessung

Bei der eigentlichen Nutzniessung als dem Normalfall der Nutzniessung *beschränkt* sich das Recht des Nutzniessers *auf* den *Besitz, Gebrauch* und die *Nutzung* der Sache⁴⁶. Im Rahmen von Nutzung und Gebrauch steht dem Berechtigten auch die ordentliche Verwaltung zu⁴⁷. Er ist dabei verpflichtet, die Substanz zu erhalten, wobei er nach Anzeige an den belasteten Eigentümer auch die den gewöhnlichen Unterhalt übersteigenden Aufwendungen auf dessen Kosten vornehmen kann⁴⁸. Ausserordentliche Verwaltungshandlungen⁴⁹ sind ebenso ausgeschlossen wie eine über das gewöhnliche Mass hinausgehende Nutzung.

Obschon der Nutzniesser grundsätzlich frei ist, die ihm zustehenden Früchte tatsächlich zu ziehen, besteht unter Umständen wegen einer besonderen Vereinbarung⁵⁰ oder wegen der Gefahr, dass die Substanz bei fehlender Fruchtziehung Schaden nimmt, die Pflicht zu einer entsprechenden Nutzung. Da sich die Grenze zwischen Früchten und Substanz nicht immer ohne weiteres ziehen lässt, z.B. bei Wäldern, Bergwerken, Kies- und Torfgruben, ist in den Art. 770 und 771 ZGB ein besonderes Verfahren vorgesehen.

2.2. Uneigentliche Nutzniessung

Bei der uneigentlichen Nutzniessung geht das *Eigentum* am Nutzniessungsgegenstand mit der Bestellung auf den *Nutzniesser* über. Dem Besteller bleibt statt eines dinglichen Rechts auf Herausgabe des Gegenstandes nur ein obligatorischer Anspruch auf Bezahlung des Wertes, den die Sache zur Zeit der Eigentumsübertragung besass⁵¹. Als Eigentümer kann der Nutzniesser nicht nur beliebig über die Sache verfügen, sondern sie geht mit seinem Tod auch ohne weiteres auf seine Rechtsnachfolger über. Die *Ersatzforderung des Bestellers* ist ihrerseits sowohl abtretbar als auch durch Schuldübernahme übertragbar⁵².

Ohne spezielle Vereinbarung entsteht die uneigentliche Nutzniessung gemäss Art. 772 Abs. 1 ZGB nur *an verbrauchbaren Sachen*, bei denen eine Restitution

46 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 609 f. – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 26 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 745 ZGB, Ziff. 5 lit. a – Kellerhals, ZSR 31, S. 273/4

47 ZGB 755

48 ZGB 764

49 Etwa die Veräusserung oder Belastung des zur Nutzniessung überlassenen Gegenstandes

50 Beteiligung des belasteten Eigentümers oder eines Dritten an den gezogenen Früchten

51 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 610 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 27 – Kellerhals, ZSR 31, S. 276 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 745 ZGB, Ziff. 5 lit. b

52 Abtretung durch Besteller – OR 164 – Schuldübernahme von eigentlichem Nutzniesser – OR 175

in natura wegen ihrer Zweckbestimmung gegen die Interessen des Bestellers verstossen würde. Darunter sind in erster Linie verderbliche oder zum Verkauf bestimmte Waren zu verstehen sowie Forderungen, die ihrer Entstehung entsprechend geltend gemacht werden müssen, wie Schadenersatz-, Kaufpreis- oder Werklohnforderungen. Hinzu kommen noch *Geld* und die in Wertpapieren verbrieften Forderungen, die dem Zahlungsverkehr dienen, wie *Wechsel*, *Check* und *Warenpapiere*. Es geht aber meines Erachtens zu weit, auch sämtliche Inhaber- und mit einem Blankoindossament versehenen Ordrepapiere dazuzuzählen⁵³. Durch die besonders enge Verknüpfung von Papier und Recht erhalten diese beiden Wertpapierarten zwar geldähnlichen Charakter, indem sich ihre Übertragung nicht mehr nach schuldrechtlichen, sondern nach fahnisrechtlichen Gesichtspunkten beurteilt, doch sind Anlagepapiere, wie Inhaberaktien und Anleihenobligationen sowie Inhabergrundpfandtitel, nicht unbedingt zur Veräusserung bestimmt. Ohne eine besondere Gesetzesbestimmung, wie etwa Art. 201 Abs. 3 ZGB für das eheliche Güterrecht, gehen diese zwar vertretbaren⁵⁴, aber nicht zur Veräusserung bestimmten Wertpapiere somit nicht ohne weiteres in das Eigentum des Nutzniessers über. Statt eines bloss obligatorischen Restitutionsanspruches, der im Falle von Pfändung oder Konkurs des Nutzniessers in den Kollokationsplan aufgenommen wird und bei der Verteilung in der Regel als Verlustschein endet, behält der Besteller das Eigentum oder – bei sich verbindenden oder vermischenden Sachen – das Miteigentum am Nutzniessungsgegenstand⁵⁵.

In Art. 775 sieht das ZGB ausserdem vor, dass der Nutzniesser die uneigentliche Nutzniessung an den ihm zur Nutzniessung übertragenen *Forderungen* und *Wertpapieren* innert 3 Monaten seit der Bestellung gegen Sicherstellung ihrer Werte zur Zeit der Bestellung *verlangen* kann. Die uneigentliche Nutzniessung tritt aber nicht schon mit der Stellung des Begehrens, sondern erst mit der Erfüllung der *Sicherheitsleistung* durch den Nutzniesser ein, es sei denn, der Besteller habe darauf verzichtet. Bis zu diesem Zeitpunkt besteht eigentliche Nutzniessung oder bei entsprechender Vereinbarung auch Verfügungsniessbrauch, so dass der Schuldner nicht mit befreiender Wirkung an den Nutzniesser zahlen kann⁵⁶.

53 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 631 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 29

54 Die Wertpapiere dürfen sich, wie auch die Banknoten, durch eine Nummer unterscheiden, ohne dass sie ihren sachenrechtlichen Charakter einbüssen – Lemp, BE-Komm. zu Art. 201 ZGB, N 59.

55 Verwertet wird dann lediglich der Miteigentumsanteil (ZGB 727) des Nutzniessers – Fritzsche, Bd. I, S. 189, sowie Bd. II, S. 136 – vgl. hinten 2.4. auf S. 13 f.

56 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 631

2.3. Verfügungs- oder Dispositionsniessbrauch

Eine Zwischenstellung nimmt die Verfügungsnutzniessung ein, indem der Besteller nach wie vor Eigentümer des Nutzniessungsgutes bleibt, der *Nutzniesser* aber mit der Bestellung die *Verfügungsbefugnis* über die Sache erhält. Er kann sie veräussern oder vernichten und haftet dem Besteller alsdann nur für den Schätzwert der Sache. Bis zur Ausübung des Verfügungsrechtes durch den Nutzniesser besteht eine eigentliche Nutzniessung an der Sache. Mit der Verfügung erhält der Besteller statt des dinglichen Herausgabeanspruchs nur einen obligatorischen Ersatzanspruch, der ihn in die Stellung eines uneigentlichen Nutzniessers versetzt.

Von Gesetzes wegen kann diese Art der Nutzniessung *nur an nicht verbrauchbaren*⁵⁷, *beweglichen Sachen* entstehen, die von den Parteien anlässlich ihrer Übergabe geschätzt worden sind⁵⁸. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Besteller und dem Nutzniesser ist der Verfügungsniessbrauch aber auch an unbeweglichen Sachen möglich, bei der Nutzniessung an einer Immobiliengesellschaft sogar Voraussetzung, um dem Nutzniesser die aus der allgemeinen Verwaltungsbefugnis des Art. 755 Abs. 2 ZGB fließende Geschäftsführungsbefugnis zu ermöglichen. Überhaupt ist unter dem Gesichtspunkt dieser Bestimmung der Dispositionsniessbrauch überall dort notwendig, wo das Umlaufvermögen eines Geschäftsbetriebes nicht schon mittels uneigentlicher Nutzniessung in das Eigentum des Nutzniessers übergegangen ist⁵⁹.

2.4. Quotenniessbrauch

Diese Art der Nutzniessung ist im ZGB nicht besonders erwähnt und unterscheidet sich in ihrer Wirkung auch nicht von der eigentlichen Nutzniessung⁶⁰. Im Gegensatz zur gemeinschaftlichen Nutzniessung, d.h. einer mehreren Personen zu Bruchteilen oder zur gesamten Hand an einer ganzen Sache eingeräumten Nutzniessung⁶¹, besteht diese Nutzniessung nur an einem *Bruchteil*. Entweder räumt ein Miteigentümer die Nutzniessung an seinem Anteil aufgrund einer Vereinbarung ein⁶² oder

57 Verbrauchbar im Sinne von ZGB 772 I – vgl. vorne 2.2. auf S. 11

58 ZGB 772 II

59 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 610 und 631 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 28 und N 12 ff. zu Art. 772 ZGB – Kellerhals, ZSR 31, S. 275

60 Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 31 und 32

61 Auf eine derartige Nutzniessungsgemeinschaft finden die Regeln von Miteigentum (ZGB 646 ff.) bzw. Gesamteigentum (ZGB 652–654) sinngemäss Anwendung – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 9.

62 Ausgangspunkt könnte z.B. sein, dass drei Geschwister aus einer Erbteilung eine Liegenschaft erhalten und sich als Miteigentümer zu je einem Drittel eintragen lassen (ZGB 646 ff.). Will eines der Geschwister einem Dritten eine Nutzniessung einräumen, so kann es dies an der ganzen Liegenschaft nur mit Zustimmung der beiden anderen Geschwister tun (ZGB 648 II); an dem seiner Quote entsprechenden Miteigentumsanteil ist dies jedoch auch gegen

sie entsteht von Gesetzes wegen, etwa kraft Erbrechts⁶³. Wird der Nutzniesser in ein Pfandungs- oder Konkursverfahren verwickelt, darf der zur Nutzniessung übertragene Teil nicht verwertet werden. Ist er irrtümlicherweise gepfändet oder in die Konkursmasse miteinbezogen worden, kann der mit der Nutzniessung belastete Miteigentümer in bezug auf das belastete Miteigentum Aussonderung verlangen⁶⁴.

C. Wohnrecht

1. Gegenstand

Gegenstand des Wohnrechts können mit Ausnahme der Bergwerke sämtliche Grundstücke im Sinne von Art. 655 ZGB sein. Obschon Fahrnisbauten gemäss Art. 677 ZGB an sich auch bewohnbar sind, kann an ihnen kein Wohnrecht, sondern nur eine Nutzniessung errichtet werden⁶⁵. Wird dem Berechtigten die Benutzung einer ganzen Liegenschaft, etwa eines Einfamilienhauses, zugestanden, ist im Zweifel Nutzniessung anzunehmen. Ergibt sich aber aus den Umständen, z.B. dem Verbot, das Haus Dritten zum Gebrauch zu überlassen, dass doch ein Wohnrecht gemeint ist, kann der Wohnberechtigte auch den Garten sowie die übrigen mit dem Gebäude verbundenen Rechte (Wegrechte, Brunnenrechte) ausüben. Allerdings kommen auf das Recht, den Garten zu nutzen, die Regeln der Nutzniessung zur Anwendung⁶⁶. Da das Wohnrecht nichts anderes als das einer bestimmten natürlichen Person zustehende dingliche Recht ist, in einem Gebäude oder einem Teil desselben zu wohnen, kommen ausser den Liegenschaften auch gewisse selbständige und dauernde Rechte sowie Miteigentumsanteile in Frage. So können auch das Stockwerkeigentum und das als Grundstück ins Grundbuch aufgenommene Baurecht Gegenstand des Wohnrechts sein⁶⁷.

Wegen des *höchstpersönlichen Charakters* ist die Ausübung des Wohnrechts auf die persönlichen Bedürfnisse des Berechtigten beschränkt. Der Wohnberechtigte kann zwar in seiner Wohnung auch Geschäfte verrichten, doch ist die ausschliessliche Benutzung eines Gebäudes oder Gebäudeteils zu anderen Zwecken, etwa als

den Willen der übrigen Miteigentümer möglich. Die dem Dritten an diesem Anteil eingeräumte Nutzniessung nennt man *Quotenniessbrauch*.

63 Wählt z.B. die neben Nachkommen des Erblassers überlebende Ehefrau gemäss ZGB 462 die Hälfte der Erbschaft zur Nutzniessung, entsteht daran *Quotenniessbrauch*.

64 SchKG 106–109 bei Pfandung und SchKG 242 bei Konkurs. Die Nutzniessung als solche ist jedoch im allgemeinen nur insoweit pfändbar, als nicht die von Gesetzes wegen zulässige Ausübung durch einen Dritten – ZGB 758 I – vertraglich ausgeschlossen und nebst dem Notbedarf des Berechtigten auch die Erfüllung allfälliger Auflagen sichergestellt ist – Fritzsche, Bd. 1, S. 204 und 215.

65 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 643 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 17

66 Wieland, ZH-Komm. zu Art. 777 ZGB, Ziff. 2

67 Leemann, BE-Komm. zu Art. 777 ZGB, N 17

Arbeits-, Geschäfts- oder Fabrikraum, mit dem Wohnrechtsbegriff unvereinbar⁶⁸.
Sieht der Grundvertrag nichts Gegenteiliges vor, bestimmt sich der dem Wohnberechtigten zur Aufnahme erlaubte Personenkreis nach der allgemeinen Lebensauffassung und dem Ortsgebrauch⁶⁹.

2. Arten

2.1. Ausschliessliches Wohnrecht

Benützt der Berechtigte eine in sich geschlossene Wohnung alleine, d.h. unter Ausschluss des belasteten Eigentümers, liegt ein ausschliessliches Wohnrecht vor⁷⁰. Die Wohnung kann entweder ein ganzes Gebäude oder auch einen getrennt benutzbaren Gebäudeteil, z.B. eine Eigentumswohnung⁷¹, oder eine getrennt benutzbare Wohnung in einem Einfamilienhaus darstellen. Im Falle der Beschränkung des Wohnrechts auf einen Gebäudeteil ist der Berechtigte zur Mitbenutzung der gemeinsamen Einrichtungen, wie Treppenhaus, Vorplatz, Garten und Brunnen, befugt⁷².

2.2. Mitbenutzungsrecht

Statt einer ausschliesslichen Benützung der Wohnung kann dem Berechtigten auch ein Mitbenutzungsrecht, der sogenannte "Winkel im Haus", eingeräumt werden⁷³. Die Mitbenutzung kann entweder als blosse Mitbenutzung aller Räume oder als Kombination einer ausschliesslichen Benutzung einzelner Räume und der Mitbenutzung der übrigen Räume ausgestaltet sein. Der Eigentümer kann das Wohnrecht auch zu seinen eigenen Gunsten begründen und derart z.B. eine Gemeinschaft mit einem oder mehreren anderen natürlichen Personen bilden, denen er ebenfalls das Wohnrecht einräumt⁷⁴. Statt einer Gemeinschaft mit dem Eigentümer kann

68 Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 12

69 ZGB 777 II. Zu den Familienangehörigen gehören auch uneheliche Kinder, Stiefkinder und die Schwiegermutter sowie je nach Ortsgebrauch auch die Konkubine (Konkubinatsverbot in einigen Kantonen) – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 644 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 777 ZGB, N 5–7.

70 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 643 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 3

71 Stockwerkeigentum – ZGB 712a ff.

72 Leemann, BE-Komm. zu Art. 777 ZGB, N 9 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 777 ZGB, Ziff. 2

73 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 643 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 4, 5

74 Im Falle von Pfändung oder Konkurs des Eigentümers müsste dann sein Grundstück mit der Wohnrechtsbelastung verwertet werden. Diese faktische Verunmöglichung einer Pfand-

auch eine Gemeinschaft aus lauter vom Eigentümer verschiedenen Berechtigten gebildet werden. Hingegen kann nicht nur ein Miteigentumsanteil mit dem Wohnrecht belastet werden, es sei denn, es handle sich um Stockwerkeigentum⁷⁵. Es müssen vielmehr sämtliche Miteigentümer der Wohnung dem Berechtigten ein ausschliessliches oder teilweises Wohnrecht einräumen⁷⁶.

§ 2 Entstehung

I. Rechtsgeschäftliche Begründung

1. Verpflichtungsgeschäft

1.1. Rechtsgrund

Sowohl die Nutzniessung als auch das Wohnrecht können durch *einseitige* oder *zweiseitige* Rechtsgeschäfte begründet werden. Als einseitiges Rechtsgeschäft kommt in erster Linie die Willenserklärung des Erblassers in einem Testament in Frage⁷⁷. Bei zweiseitigen Rechtsgeschäften ist einerseits zu unterscheiden zwischen Verträgen mit und ohne entsprechende Gegenleistung⁷⁸ sowie andererseits zwischen Verträgen, die bereits unter Lebenden⁷⁹, und solchen, die erst mit dem Tod des einen oder auch beider erfüllt werden⁸⁰. Im Gegensatz zur letztwilligen Verfügung (Testament) ist in den Verträgen die Übereinstimmung der Willensäusserungen in allen wesentlichen Punkten erforderlich⁸¹. Auch wenn der Besteller bereit ist, der Gegenpartei die Nutzniessung oder das Wohnrecht unentgeltlich einzuräumen, hat diese den Antrag anzunehmen⁸². Die Annahme kann aber auch durch konkludentes Verhalten erfolgen. Bei der entgeltlichen Rechtsbegründung kommen – ausser dem

verwertung wird noch erheblich verstärkt, indem der Eigentümer sich und seinen Familienmitgliedern ein Wohnrecht zur gesamten Hand einräumt – vgl. Fritzsche, Bd. I, S. 170, FN 276, 343 sowie S. 181 ff., denn ein Wohnrecht ist wegen seines höchstpersönlichen Charakters grundsätzlich unpfindbar – Fritzsche, Bd. I, S. 215 – vgl. auch Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 6.

75 ZGB 712a ff.

76 Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 16

77 ZGB 498. Möglich ist auch ein gegenseitiges oder reziprokes Testament sowie ein wechselseitiges oder korrespondierendes Testament, die beide im Gegensatz zu einer entsprechenden Übereinkunft im Erbvertrag frei widerruflich sind – Tuor, BE-Komm., Vorbemerkungen zum Erbvertrag, N 13 ff. auf S. 276 ff.

78 OR 239

79 Dazu gehören auch Zuwendungen für Anrechnung auf den späteren Erbteil.

80 ZGB 512 – z.B. Schenkung von Todes wegen – OR 245 II – oder auch ein gegenseitiger Vermächtnisvertrag

81 OR 1 und 2

82 OR 244 in Verb. mit 1 II

Erbverzicht bzw. Erbauskau⁸³ sowie dem gegenseitigen Vermächtnisvertrag und der Gegenleistung bei der Erbverpfändung⁸⁴, die ausschliesslich eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht zum Gegenstand haben können – auch zahlreiche synallagmatische Verträge in Frage, wie vor allem Kauf-⁸⁵ und Arbeitsvertrag⁸⁶ sowie Leibrente⁸⁷ und Verpfändung⁸⁸, deren Gegenleistung ganz oder zum Teil aus der Rechtseinräumung oder -aufhebung bestehen kann.

1.2. Form

Die Formerfordernisse richten sich einerseits nach dem zu belastenden Gegenstand und andererseits nach der Art des zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes. Erfolgt die Anordnung in einer Verfügung *von Todes wegen*, so ist unabhängig vom verfügbaren Gegenstand, aber je nachdem, ob es sich um ein einseitiges oder zweiseitiges Rechtsgeschäft handelt, die Form der letztwilligen Verfügung (Testament)⁸⁹ oder des Erbvertrages⁹⁰ einzuhalten. Liegt der Rechtsbegründung ein Geschäft zugrunde, in dem die Leistungen beider oder aller Parteien zu deren *Lebzeiten* erbracht werden, ist in erster Linie nach der Art des zu belastenden Gegenstandes zu unterscheiden. Bei beweglichen Sachen sowie Forderungen und anderen Rechten ist im allgemeinen eine formfreie Verpflichtung ausreichend⁹¹. Verträge über Grundstücke bedürfen dagegen grundsätzlich der öffentlichen Beurkundung⁹².

Eine *Ausnahme* im Sinne einer Erleichterung bildet der nach Art. 634 Abs. 2 ZGB nur einfache Schriftlichkeit verlangende *Erteilungungsvertrag*⁹³, während der im Verlauf der Ehe abgeschlossene *Ehevertrag* gemäss Art. 181 Abs. 2 ZGB ausser der öffentlichen Beurkundung noch der Zustimmung der Vormundschaftsbehörde bedarf. Wird der Gegenpartei in Schenkungsabsicht die Einräumung einer Nutz-

83 ZGB 495

84 OR 521 II – Schaetzle, BE-Komm. zu Art. 521 OR, N 38

85 OR 184

86 OR 319

87 OR 516

88 OR 521

89 Dafür gibt es drei verschiedene Formen. Einmal die öffentliche Verfügung unter Mitwirkung zweier Zeugen und einer die Urkunde errichtenden Amtsperson – ZGB 499. Dann die eigenhändige Verfügung – ZGB 505 – und schliesslich das sogenannte Soldatentestament – ZGB 506/7.

90 ZGB 512 verweist auf ZGB 499.

91 Da die Form der Rechtsbegründung im allgemeinen derjenigen der Übertragung des zu belastenden Rechts entspricht, ist eine Ausnahme von der formfreien Verpflichtung zur Einräumung einer Nutzniessung etwa bei Versicherungsverträgen und Leibrenten denkbar, soweit diese überhaupt mit einer Nutzniessung belastet werden können – vgl. dazu vorne § 1, III., 1.2. auf S. 8.

92 Die im Vergleich zur Grunddienstbarkeit (einfache Schriftlichkeit – ZGB 732) strengere Formvorschrift rechtfertigt sich durch die intensivere Belastungsart – Leemann, BE-Komm. zu Art. 746 ZGB, N 12.

93 BGE 100 Ib 123 f. – vgl. Tuor/Schnyder, S. 457

niessung ohne entsprechende Gegenleistung versprochen, so erfordert das *Schenkungsversprechen* aufgrund von Art. 243 OR auch dann einfache Schriftlichkeit, wenn der zu belastende Gegenstand sonst formfrei belastet werden kann. Dieser Formmangel kann allerdings durch die daraufhin erfolgende Übertragung des Gegenstandes zur Nutzniessung geheilt werden⁹⁴. Bei der Begründung von Nutzniessung oder Wohnrecht an Grundstücken ist hingegen wie bei anderen formbedürftigen Rechtsgeschäften eine derartige Heilung ausgeschlossen⁹⁵.

2. Verfügungsgeschäft

2.1. Sachen

2.1.1. Fahrnis

Die Bestellung der Nutzniessung an beweglichen Sachen stützt sich auf Art. 714 ZGB über den Eigentumserwerb an Fahrnis, der seinerseits auf die *Besitzregeln* verweist⁹⁶. Eine Besonderheit gilt für Fahrnisse, bei denen Rechte nur durch einen Registereintrag erworben werden können. Während dem Schiffsregister öffentlicher Glaube zugeschrieben wird, der den Erwerb von einem Nichtberechtigten ausschliesst, besitzt das Viehverschreibungsprotokoll nur sogenannte negative Rechtskraft, d.h. das Recht entsteht zwar auch erst mit dem Eintrag, doch kann sich der gutgläubige Erwerber nicht darauf verlassen⁹⁷. Wie für die Übertragung zu Eigentum, ist auch für die Einräumung der Nutzniessung ein *gültiges Verpflichtungsgeschäft* Voraussetzung. Die eigentliche Verschaffung kann sowohl durch Tradition als auch durch Traditionssurrogate, wie *brevi manu traditio*, Besitzeskonstitut, Besitzesanweisung oder Übergabe der Traditionsurkunde erfolgen⁹⁸.

Die *fehlende Verfügungsbefugnis* des Bestellers, etwa wenn diesem selbst nur eine eigentliche Nutzniessung eingeräumt wurde, kann durch den *guten Glauben* des Berechtigten geheilt werden. Wird die Nutzniessung statt an einer dem Besteller anvertrauten Sache⁹⁹ an einer dem rechtmässigen Eigentümer abhanden gekom-

94 OR 243 II

95 Vgl. Oser/Schönenberger, ZH-Komm. zu Art. 244 OR, N 9

96 ZGB 919 ff.

97 Oftinger, ZH-Komm. zu Art. 885 ZGB, N 35 für das Pfandrecht

98 ZGB 922 ff. Will ein Familienmitglied einem anderen, das mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebt, bestimmte im gemeinsamen Haushalt befindliche Gegenstände zur Nutzniessung überlassen, so stellt sich die Frage, ob eine getrennte Nutzung im gemeinsamen Haushalt überhaupt möglich ist. Besteht eine Umgehungsabsicht, so ist das zugrundeliegende Verpflichtungsgeschäft und damit kraft Kausalität auch die Bestellung der Nutzniessung nichtig. Bei einem gültigen Grundgeschäft ist dagegen die Anerkennung der Besitzesübertragung wegen der fehlenden Publizitätswirkung umstritten für eine Anerkennung: Stark, BE-Komm. zu Art. 922 ZGB, N 74.

99 ZGB 933

menen Sache begründet, so hilft der gute Glaube dem Berechtigten nur bei Geld und Inhaberpapieren¹⁰⁰. Je nachdem, was für eine Art von Nutzniessung durch den seine Verfügungsbefugnis überschreitenden Besteller begründet wird, gehen die bereits im Zeitpunkt der Einräumung bestehenden dinglichen Rechte Dritter an dem zu belastenden Gegenstand unter oder nicht. Bei der uneigentlichen Nutzniessung mit der Bestellung oder beim Verfügungsnießbrauch mit der Verfügung durch den Nutzniesser gehen nicht nur Eigentum, sondern auch die früher daran begründeten dinglichen Rechte unter, sofern dem Nutzniesser ihr Bestehen im Zeitpunkt der Rechtsbegründung unbekannt war. Bei der eigentlichen Nutzniessung bleiben dagegen sowohl Eigentum wie die darauf lastenden Rechte bestehen; der in seinem guten Glauben geschützte Nutzniesser hat aber den Vorrang gegenüber den Drittberechtigten¹⁰¹.

2.1.2. Grundstücke

Zur Bestellung ist sowohl bei der Nutzniessung als auch beim Wohnrecht an einem Grundstück im Sinne von Art. 655 ZGB die Eintragung in das Grundbuch erforderlich¹⁰². Sie erfolgt gemäss Art. 963 ZGB aufgrund einer schriftlichen Ermächtigung des Eigentümers des zu belastenden Grundstücks. Dies gilt auch für den nicht ohne weiteres mit dem Erbgang erwerbenden Vermächtnisnehmer, der allerdings die Eintragung auch gegen den Willen des mit der Nutzniessung oder dem Wohnrecht belasteten Erben oder Vermächtnisnehmers aufgrund von Art. 665 ZGB erzwingen kann¹⁰³.

2.2. Forderungen und andere Rechte

2.2.1. Forderungen

Bei einer gewöhnlichen Forderung wird durch eine *schriftliche Abtretungserklärung* verfügt¹⁰⁴. Um zu verhindern, dass der Schuldner in gutem Glauben weiterhin Zinszahlungen an den Gläubiger leistet oder gar die ganze Schuld an den Nutzniesser

100 ZGB 935

101 Leemann, BE-Komm. zu Art. 746 ZGB, N 7 – Haab/Simonius/Scherrer/Zobl, ZH-Komm. zu Art. 714 ZGB, N 60

102 ZGB 746 I und 776 III in Verb. mit ZGB 958 Ziff. 2

103 Leemann, BE-Komm. zu Art. 746 ZGB, N 13

104 OR 165 I. Obschon die Zession ein Verfügungs- und nicht ein Verpflichtungsgeschäft ist, sind die auf das Verpflichtungsgeschäft zugeschnittenen Bestimmungen über Vertragsschluss, Willensmängel, Vertretung usw. anwendbar – von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 330.

bezahlt, ist eine *Denunziation* gemäss Art. 167 OR erforderlich. Obschon der Nutzniesser nach Art. 773 Abs. 2 ZGB nur gemeinsam mit dem Gläubiger über das ihm übertragene Recht verfügen dürfte, kann ihn niemand an einer widerrechtlichen Ausnützung seiner überschüssenden Rechtsstellung hindern. Wird aber die Abtretungserklärung durch einen *Zusatz* "zur Nutzniessung" ergänzt¹⁰⁵, kann sich kein Erwerber mehr auf seine Gutgläubigkeit berufen. Einreden gegen die Forderung sowie Gegenforderungen, die bei der Nutzniessungsbestellung bereits existieren, kann der Schuldner auch gegenüber dem Nutzniesser geltend machen bzw. mit fälligen Zinszahlungen verrechnen¹⁰⁶.

2.2.2. Wertpapiere

Bei Wertpapieren muss unabhängig von der Art des Wertpapiers jeweils der Titel, d.h. das Papier, auf den Nutzniesser übertragen werden. Bei *Inhaberpapieren*¹⁰⁷ ist diese *Übertragung* nach den für Fahnris geltenden Regeln ausreichend, während für *Ordrepapiere*¹⁰⁸ noch das *Indossament* als weiteres Übertragungserfordernis hinzukommt. Als Wertpapiere öffentlichen Glaubens sind die Einreden des Schuldners bei beiden Wertpapierarten auf solche beschränkt, die sich gegen die Gültigkeit der Urkunde richten, aus dem Text selbst hervorgehen oder die ihm gegen den Nutzniesser persönlich zustehen¹⁰⁹. *Namen- oder Rektapapiere*¹¹⁰ erfordern eine gewöhnliche *Zession*, wobei die Abtretungserklärung sowohl auf dem Papier selbst als auch in einer getrennten Urkunde enthalten sein kann. In jedem Fall ist aber auch hier das Papier mitzuübertragen, da eine Geltendmachung ohne es ausgeschlossen ist¹¹¹. Entsprechend der Abtretungserklärung von gewöhnlichen Forderungen und im Gegensatz zur Übertragung von Inhaber- und Ordrepapieren stehen dem Schuldner auch bei der Zession von Namenpapieren noch sämtliche Einreden offen, die er auch gegen den Gläubiger hätte geltend machen können¹¹². Wie bei der Zession, so kann auch beim Indossament eine Präzisierung des Rechtsverhältnisses verhindern, dass ein Dritter das Wertpapier vom Nutzniesser gutgläubig erwirbt oder der Schuldner sich durch Zahlung an den Nutzniesser gutgläubig befreit. Selbst auf einem Inhaberpapier ist der *Vermerk* "zur Nutzniessung" zulässig, ohne

105 von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 374 – Koeflerli, S. 12, 14 und 15

106 OR 169

107 OR 978 – z.B. Inhaberaktien, Inhabergrundpfandtitel, Anleihenobligationen

108 OR 1145 – von Gesetzes wegen Wechsel und Check, Namenaktie, Schuldbrief und Gült sowie alle jene Wertpapiere, die ausdrücklich mit einer Ordreklausel versehen sind

109 OR 979 I und OR 1146 I

110 OR 974 – z.B. Wertpapiere ohne spezielle Ordreklausel sowie sogenannte Rektawechsel oder Rektachecks, d.h. Wechsel und Checks mit Vermerk "nicht an Ordre"

111 OR 975 I

112 OR 169 – vgl. vorne 2.2.1.

dessen Wertpapiereigenschaften zu verändern¹¹³. Insoweit als die Nutzniessung überhaupt an Versicherungsansprüchen begründet werden kann¹¹⁴, darf die Police nur mittels Zession und unter Anzeige an den Versicherer auf den Nutzniesser übertragen werden¹¹⁵.

2.2.3. Immaterialgüterrechte

Bei den zur Nutzniessung übertragbaren Immaterialgüterrechten ist zwar der Registereintrag kein Konstitutiverfordernis für die Nutzniessung, doch kann das nicht eingetragene Recht gutgläubigen Dritten nicht entgegengehalten werden. Umgekehrt fällt auch die eingetragene Nutzniessung dahin, wenn die Erfindung nicht neu war oder von einem Unberechtigten hinterlegt wurde¹¹⁶.

2.3. Vermögen

Die Bestellung der Nutzniessung an einem Vermögen ist *nur an einzelnen Vermögensgegenständen*, also an einzelnen beweglichen und unbeweglichen Sachen oder Rechten unter Beobachtung der für dieselben geltenden Übertragungsvorgänge möglich. Je nach der Art des zu belastenden Gegenstandes ist dies eine Übertragung des Besitzes, ein Registereintrag oder eine Abtretungserklärung¹¹⁷, wobei unter Umständen für die jeweilige Übertragungsart auch eine Vielzahl gleichartiger Gegenstände zusammengefasst werden kann. So kann die Abtretungserklärung etwa auf "alle aus den Geschäftsbüchern ersichtlichen Guthaben" lauten oder der Nutzniesser z.B. durch Überlassen des Schlüssels in den Besitz mehrerer beweglicher Sachen gelangen, ohne dass diese einzeln auf ihn übertragen werden müssten¹¹⁸. Übernimmt der Nutzniesser etwa bei einem Geschäftsbetrieb nicht nur die Aktiven, sondern auch die Passiven gemäss Art. 181 OR, so gehen letztere mit dem Abschluss des Übernahmevertrages zum vereinbarten Zeitpunkt ohne weiteres auf den Nutzniesser über¹¹⁹.

113 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 633 – Koeflerli, S. 12

114 Vgl. vorne § 1, III., B., 1.2. auf S. 8

115 VVG 73 I. Die Versicherungspolice ist ein Wertpapier eigener Art und je nach Art der Versicherung verschieden – vgl. Jäggi, ZH-Komm. zu Art. 965 ZGB, N 292 ff.

116 PatG 33 III und IV – Troller, Bd. I, S. 588 ff. – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 633/4 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 26 – Kellerhals, ZSR 31, S. 284

117 Vgl. vorne 2.1. und 2.2. auf S. 18 ff.

118 ZGB 922 I – Stark, BE-Komm. zu Art. 922 ZGB, N 22–25 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 746 ZGB, N 16 und zu Art. 766 ZGB, N 4, 23 und 34

119 von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 389 – Becker, BE-Komm. zu Art. 181 OR, N 24, vgl. auch N 38

II. Gesetzliche Begründung

Die Nutzniessung entsteht hier *unmittelbar* kraft Gesetzes, ohne dass es noch eines besonderen Übertragungsaktes bedarf. Dies ergibt sich schon daraus, dass aufgrund von Art. 747 ZGB der Grundbucheintrag bei der Nutzniessung an unbeweglichem Vermögen nur deklaratorische Bedeutung hat. Der Eintrag ist somit kein Erfordernis für die Entstehung des Rechts, zerstört aber den guten Glauben allfälliger Dritterwerber. Das sachenrechtliche Publizitätsprinzip bleibt also auch hier erhalten. Sieht man von den nicht eine Nutzniessung im sachenrechtlichen Sinne darstellenden, familienrechtlichen Nutzungsrechten ab¹²⁰, so gibt es grundsätzlich zwei verschiedene gesetzliche Entstehungsgründe für die Nutzniessung. Im einen Fall entsteht sie kraft Erbrechts zugunsten des überlebenden Ehegatten¹²¹ oder, wenn keine näher verwandten gesetzlichen Erben mehr vorhanden sind, der Urgrosseltern bzw. bei deren Vorversterben der Geschwister der Grosseltern des Erblassers¹²². Im anderen Fall entsteht sie kraft Sachenrechts an wiederhergestellten oder Ersatzgegenständen¹²³ sowie nachträglich hinzugefügten Akzessorien, wie Bestandteilen und Zugehör¹²⁴.

Im *Erbrecht* ist der am häufigsten vorkommende Entstehungsgrund zweifellos die dem überlebenden Ehegatten aufgrund von Art. 462 ZGB zustehende Nutzniessung an diesem Teil des Nachlasses. Anders als bei der durch Vermächtnis begründeten Nutzniessung erfasst die gesetzliche Nutzniessung vorerst nicht bestimmte Gegenstände, sondern eine Quote des Nachlasses¹²⁵. Erst durch Auseinandersetzung mit den Erben werden dann die Nutzniessungsgegenstände im einzelnen bestimmt. Im Gegensatz zu dem aus einer Verfügung von Todes wegen Berechtigten, der mit dem Erbgang nur einen obligatorischen Anspruch gegenüber einem bestimmten Erben erhält, hat der gesetzliche Nutzniesser einen *dinglichen* Anspruch, indem er den Gläubigern des belasteten Erben nicht gleichgestellt ist, sondern vorgeht¹²⁶. Dank dieses verstärkten Rechtsanspruches kann er das Recht auf den Besitz oder den Grundbucheintrag auch einseitig erwirken. Als gesetzlicher Vermächtnisnehmer hat der überlebende Ehegatte gemäss Art. 463 ZGB auch das Recht, statt der Nutzniessung eine Rente in entsprechender Höhe zu verlangen. Diese Alternativvermächtnis¹²⁷ steht einem aufgrund von Art. 473 ZGB begünstigten

120 Vgl. dazu 1. Abschnitt dieses Teils auf S. 2, insbes. FN 3

121 ZGB 462

122 ZGB 460 II und III

123 ZGB 750 II und III sowie 774 II

124 ZGB 746 II in Verb. mit 642 und 644 – vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 23, 24 sowie N 1–5 zu Art. 747 ZGB

125 Zu beachten ist auch, dass dem die Nutzniessung an einem ganzen Vermögensteil erhaltenden Ehegatten je nach den im Vermögen enthaltenen Gegenständen verschiedene Arten der Nutzniessung zustehen – Tuor, BE-Komm. zu Art. 462 ZGB, N 17, 18.

126 Tuor, BE-Komm. zu Art. 462 ZGB, N 20 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 747 ZGB, N 8

127 Im Gegensatz zur Wahlobligation zwischen Nutzniessung und Eigentumsviertel ist der überlebende Ehegatte hier nicht zur Wahl verpflichtet. Nichtabgeben der Wahlerklärung hat lediglich zur Folge, dass es beim Status quo, nämlich der gewählten Nutzniessung,

Ehegatten nicht zu, der sich bei Annahme des Vermächtnisses seiner Sonderstellung begibt und einen bloss obligatorischen Anspruch gegenüber dem durch diese Verfügung beschwerten Erben erhält¹²⁸.

§ 3 Rechtsverhältnis

I. Grundlagen

Die Rechtsbeziehung zwischen dem Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten einerseits und dem belasteten Eigentümer andererseits ist dualistischer Natur. Mit der Begründung des dinglichen entsteht nämlich auch ein obligatorisches Rechtsverhältnis *propter rem*. Die *dingliche* Komponente erfasst die sich aus der Beziehung zur Sache ergebenden Rechtswirkungen. Danach haben sowohl der Nutzniesser als auch der Wohnberechtigte als unselbständige Besitzer gemäss Art. 920 Abs. 2 ZGB dieselben Schutz- und Abwehrrechte wie der Eigentümer¹²⁹. *Obligatorischer* Natur sind die mit der Begründung der Rechtsbeziehung den Parteien und im Fall des Belasteten auch den Rechtsnachfolgern zufallenden Aufgaben. Der Pflicht des Berechtigten zur ordnungsgemässen Behandlung und Rückgabe der Sache, allenfalls eine Gegenleistung zu erbringen oder den beschwerten Gegenstand zu versichern¹³⁰, steht die Pflicht des Eigentümers gegenüber, dem Berechtigten gewisse Aufwendungen zu ersetzen, und die wechselseitige Pflicht beider Parteien, die Kosten eines Inventars zu tragen¹³¹. Der jeweils Verpflichtete haftet für die Erfüllung dieser Verbindlichkeiten nach den Regeln von Art. 97 ff. OR persönlich mit seinem ganzen Vermögen¹³².

Bei *Grundstücken* kann in Analogie zu Art. 730 Abs. 2 ZGB der Eigentümer zu zusätzlichen Handlungen verpflichtet werden, wobei umstritten ist, inwieweit diese Verpflichtung noch als nebensächlich mit der Dienstbarkeit verbunden werden darf

bleibt. Umgekehrt beinhaltet das Fordern einer Rente auch gleich den Verzicht auf den Eigentumsviertel – Tuor, BE-Komm. zu Art. 463 ZGB, N 4 ff.

128 Obschon der nach ZGB 473 begünstigte Ehegatte gewillkürter und nicht etwa gesetzlicher Vermächtnisnehmer ist, bleibt umstritten, ob sich seine Sicherstellung nach ZGB 464 oder 760 richtet – Tuor, BE-Komm. zu Art. 473 ZGB, N 19.

129 ZGB 926. Im Falle der Zahlungsunfähigkeit des belasteten Eigentümers geht der Nutzniesser den Gläubigern insofern vor, als die Sache nur mit der Nutzniessung belastet verwertet werden darf. Das Wohnrecht ist wegen seines höchstpersönlichen Charakters der Pfändung absolut entzogen – Fritzsche, Bd. I, S. 215 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 6 und zu Art. 776 ZGB, N 7. Der Abschluss eines Miet- oder Pachtvertrages durch den Eigentümer ist gegenüber dem dadurch in seinem Recht beschränkten Nutzniesser oder Wohnberechtigten unwirksam. War die Sache im Zeitpunkt der Bestellung dagegen bereits vermietet oder verpachtet, finden OR 259 und 281 Anwendung – Leemann, BE-Komm. zu Art. 755 ZGB, N 4.

130 ZGB 767

131 ZGB 763

132 Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 7

oder als persönliche Verpflichtung begründet werden muss. Der Dritte, der in gutem Glauben das Eigentum an der belasteten Sache erwirbt, übernimmt auch die normalerweise damit verbundenen oder im Grundbuch eingetragenen Verpflichtungen *propter rem*¹³³.

II. Ausgestaltung im einzelnen

A. Nutzniessung

a) Sachen

1. Rechte und Pflichten des Nutzniessers

1.1. Rechte

Sobald der Nutzniesser im Besitz der Sache ist, ergibt sich aus dem Recht auf Gebrauch und Nutzung¹³⁴ sein Anspruch auf die natürlichen und zivilen Früchte. Der allgemeine Grundsatz in Art. 643 Abs. 3 ZGB, wonach die *natürlichen Früchte* erst mit ihrer *Lostrennung* eines gesonderten Eigentums und damit einer Behändigung durch den Nutzniesser fähig sind, wird dabei in Art. 756 Abs. 1 ZGB für die pflanzlichen Früchte¹³⁵ durchbrochen. Danach hat der Nutzniesser auch Anspruch auf die im Verlauf der Nutzniessungsdauer *reif* gewordenen Früchte, obwohl sie nach wie vor Bestandteil der Muttersache bilden. Wie der allgemeine Grundsatz, so nimmt jedoch auch diese Sonderregelung keine Rücksicht auf denjenigen, der durch sein Säen erst die Ernte möglich gemacht hat. Der Nutzniesser hat daher gemäss Art. 756 Abs. 2 ZGB einen Entschädigungsanspruch für die im Hinblick auf die Ernte gemachten Aufwendungen, den er aber aufgrund von Art. 127 OR innert 10 Jahren seit der Ernte geltend zu machen hat. Im Rahmen der wirtschaftlichen Bestimmung des genutzten Gegenstandes steht ihm auch das Recht zu, die Sache zu verwalten¹³⁶. Aufgrund von Art. 758 ZGB kann er aber dieses Recht wie auch das Recht auf den Nutzen und Gebrauch der Sache einem Dritten zur Ausübung übertragen. Die aus einer derartigen Übertragung anfallenden *zivilen Früchte*, wie Miet- und Pachtzinsen, kommen ihm dann gemäss Art. 757 ZGB entsprechend der Nutzniessungsdauer *pro rata temporis* zu.

133 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 612, insbes. FN 10 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 13 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 730 ZGB, Ziff. 3

134 ZGB 755 I

135 Leemann, BE-Komm. zu Art. 756 ZGB, N 11 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 756 ZGB, Ziff. 1

136 ZGB 755 II

1.2. Pflichten

Die Vorschrift in Art. 755 Abs. 2 ZGB, wonach dem Nutzniesser die Verwaltung des Nutzniessungsgutes zusteht, bedeutet für ihn aber nicht nur ein Recht, sondern auch eine Pflicht. Sowohl bei der Fruchtziehung als auch im Rahmen der blossen Verwaltung hat er nämlich darauf zu achten, dass die *Substanz* der Sache *erhalten* bleibt¹³⁷.

Gemäss Art. 765 ZGB hat er unabhängig davon, ob er die Sache nutzt oder nicht, für deren *gewöhnlichen Unterhalt* aufzukommen¹³⁸. Dazu gehören auch die laufenden Abgaben, selbst wenn sie, wie die Vermögens- oder Liegenschaftssteuer, den Stammwert und nicht die daraus fliessenden Einkünfte belasten. Diese Bestimmung regelt die Lastenverteilung übrigens nur im Rahmen des Zivilrechts und hat für das Steuerrecht keine präjudizierende Wirkung. Eine öffentlich-rechtliche Schuldverpflichtung wie diejenige zwischen dem steuerpflichtigen Individuum und dem Gemeinwesen hätte der Zivilgesetzgeber ja im Hinblick auf Art. 6 ZGB auch gar nicht regeln können¹³⁹, da die Festsetzung der Steuerpflicht grundsätzlich durch das öffentliche Recht der Kantone zu geschehen hat¹⁴⁰. Dass es sich lediglich um eine privatrechtliche Verpflichtung handelt, wird auch durch Abs. 2 der Vorschrift bestätigt, die den Nutzniesser zum Ersatz verpflichtet, falls die Steuern oder Abgaben beim Eigentümer erhoben werden¹⁴¹.

Ausser den zum Tragen der laufenden Abgaben und Unterhaltskosten sowie zur Erwirtschaftung des Ertrages notwendigen Aufwendungen hat der Nutzniesser

137 Daraus ergibt sich auch die Pflicht, Grundstücke nicht zu übernutzen (ZGB 768). Übermässig gezogene Früchte fallen nicht ins Eigentum des Nutzniessers, sondern in dasjenige des Eigentümers. Dies gilt auch für die Änderung der wirtschaftlichen Bestimmungen (ZGB 769) und die Pflicht zur Erhaltung eines für Wald (ZGB 770) oder Bergwerke (ZGB 771) aufgestellten Wirtschaftsplanes.

138 Dieser richtet sich nach dem Ortsgebrauch (ZGB 5 II), umfasst aber grundsätzlich die laufenden Reparaturen, wie Fensterscheiben, Dächer und den Unterhalt von Wegen, Zäunen und Wasserleitungen usw. – Leemann, BE-Komm. zu Art. 764 ZGB, N 3 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 619. Bei verschuldeter Nichtvornahme wird er dem belasteten Eigentümer Schadenersatzpflichtig und hat die Ausbesserung zu dulden.

139 Gemäss BV 64 hat der Bund die ausschliessliche Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet des Zivilrechts. Die Kantone dürfen daher nur Vorschriften erlassen, die ihrem Sinn und Zweck nach dem öffentlichen Recht angehören – Imboden/Rhinow, Nr. 1 lit. B, IV, a). ZGB 6 I weist auf diese Kompetenzausscheidung hin und enthält insofern einen unechten, d.h. deklaratorischen Vorbehalt zugunsten des kantonalen öffentlichen Rechts. Die Bedeutung dieser Vorschrift geht aber über das Deklaratorische hinaus und entwickelt eine expansive Kraft zugunsten des kantonalen öffentlichen Rechts, die ihre Grenzen erst dort findet, wo die seinem Zweck entsprechende Benützung eines Instituts des Bundeszivilrechts verunmöglicht oder stark behindert wird, oder wo das öffentliche Interesse des Gemeinwesens an der Steuererhebung fehlt – Huber, BE-Komm. zu Art. 6 ZGB, N 68, 70 und 233, wobei derselbe die Interessentheorie für “unbrauchbar und heute überwunden” hält, N 120 – a.M. Imboden/Rhinow, Nr. 1 lit. B, II, b) und IV, a).

140 Die aufgrund der BV dem Bund vorbehaltenen Steuerbereiche sind davon ausgenommen, insbes. Art. 41bis und ter BV – vgl. Blumenstein, System, S. 33 ff. – Höhn, Steuerrecht, § 3, N 3 und 4.

141 E. Blumenstein, MBVR 37 (1939), S. 418 und 420 sowie E. Steiner, StR 14, S. 435

im Sinne seiner Sacherhaltungspflicht den Nutzniessungsgegenstand gegen Feuer und andere Gefahren zu versichern¹⁴². Diese *Versicherungspflicht* richtet sich im Rahmen einer sorgfältigen Verwaltung¹⁴³ nach der Ortsübung¹⁴⁴. Sie umfasst nur die Substanz und nicht etwa auch den Ertrag der Sache, da dieser ja dem Nutzniesser gehört. Eine Versicherungspflicht besteht demzufolge auch nicht bei der uneigentlichen Nutzniessung, wohl aber beim Dispositionsniessbrauch. Die Versicherung hat laut Art. 767 Abs. 1 ZGB zugunsten des belasteten Eigentümers zu erfolgen, damit diesem ein eigenes Forderungsrecht auf die Entschädigungssumme zu steht. Der Abschluss des Nutzniessers im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Eigentümers ist daher ungenügend¹⁴⁵. Der Nutzniesser hat dem Eigentümer ausserdem unverzüglich Schäden anzuzeigen, deren Behebung über den gewöhnlichen Unterhalt hinausgeht und deshalb dem Eigentümer obliegt. Die *Anzeigespflicht* besteht auch bei blosser Gefährdung der Sache, sei es in rechtlicher (Eviktion) oder tatsächlicher Hinsicht, wie auch bei vollständigem Untergang. Damit verbunden ist die *Duldungspflicht* des Nutzniessers, falls der Eigentümer in bezug auf diese Gefährdung geeignete Massnahmen ergreifen will.

2. Rechte und Pflichten des Eigentümers

2.1. Rechte

Es gehört zu den Pflichten des Nutzniessers, die Sache weder der Substanz nach noch in ihrer ökonomischen Zweckbestimmung zu verändern¹⁴⁶. Eine Ausnahme besteht lediglich in bezug auf die Neuanlage von Steinbrüchen, Mergelgruben, Torfgräbereien und dergleichen. Um eine Nutzniessung in diesem Sinne zu gewährleisten, stehen dem Eigentümer zwei Möglichkeiten offen: Einmal kann er gemäss Art. 759 ZGB gegen den widerrechtlichen oder unangemessenen Gebrauch der Sache durch den Nutzniesser oder einen von diesem zur Ausübung berechtigten Dritten *Einspruch* erheben.

Zum andern kann er aufgrund von Art. 760 ZGB auch dann eine *Sicherheit* verlangen, wenn sich weder der Nutzniesser noch der Dritte etwas haben zuschulden kommen lassen, der zur Nutzniessung übertragene Gegenstand indessen durch die

142 ZGB 767

143 ZGB 755 II

144 ZGB 5 II. Nebst Feuer- und Viehversicherung kommt auch eine Transport-, Diebstahl- und Glasversicherung in Frage – Leemann, BE-Komm. zu Art. 767 ZGB, N 2.

145 VVG 17 II – Leemann, BE-Komm. zu Art. 767 ZGB, N 7

146 ZGB 769. Die Veränderung darf auch nicht zum (vermeintlichen) Vorteil des Eigentümers erfolgen – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 620. Immerhin könnten hier auch die Bestimmungen der Geschäftsführung ohne Auftrag (OR 422) angewendet werden.

schlechte Vermögenslage oder Verwaltungsunfähigkeit des einen oder anderen gefährdet ist¹⁴⁷.

Lässt der Nutzniesser bzw. Dritte trotz Einspruchs des belasteten Eigentümers nicht von dem widerrechtlichen oder unangemessenen Gebrauch ab oder leistet der Nutzniesser die von ihm geforderte Sicherheit nicht, so kann der Eigentümer nach Art. 762 ZGB verlangen, dass dem Nutzniesser der Besitz und damit auch die Verwaltung der Sache entzogen und statt dessen einem *Beistand* übertragen wird.

2.2. Pflichten

Der mit der Nutzniessung belastete Eigentümer hat alle privat- und öffentlich-rechtlichen *Lasten* zu tragen, die den Stammwert der Sache betreffen und *ausserordentlicher* Natur sind¹⁴⁸. Dabei hat er aber die Möglichkeit, sich die erforderlichen Mittel durch Inanspruchnahme der Substanz zu verschaffen, und muss dem Nutzniesser bloss noch Gelegenheit geben, ihm diese Mittel statt dessen unentgeltlich vorzuschüssen. Geht die Sache ganz oder teilweise unter, hat der Eigentümer die *Nutzniessung* gemäss Art. 750 Abs. 3 ZGB *am Ersatzgegenstand* zu dulden. Eine derartige Duldungspflicht besteht auch dann, wenn für die untergegangene Sache zwar kein Ersatz geleistet wird, der Untergang aber auf das Verschulden des Eigentümers zurückzuführen ist und der Nutzniesser die Sache auf Kosten des Eigentümers wiederherstellt. Trifft den Eigentümer kein Verschulden am Untergang der Sache und wird von dritter Seite kein Ersatz geleistet, so lebt die Nutzniessung nur dann wieder auf, wenn die Sache vom Eigentümer oder Nutzniesser auf eigene Kosten wiederhergestellt wird.

147 Die Gefährdung wird nur nach objektiven Gesichtspunkten beurteilt – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 621 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 760 ZGB, N 2. Besondere Bestimmungen über die Sicherstellung bestehen für verbrauchbare Sachen und Wertpapiere (ZGB 760 II) sowie im Familien- und Erbrecht (ZGB 183 Ziff. 2 und ZGB 205 II für Ehemann, ZGB 324 II für die Eltern sowie ZGB 464 für den überlebenden Ehegatten).

148 Privatrechtlicher Natur sind Hauptreparaturen und Kapitalrückzahlungen, während Beiträge an Strassen- und Gewässerkorrekturen sowie Abgaben auf dem realisierten Wertzuwachs des Stammrechts zu den öffentlich-rechtlichen Lasten gehören – Leemann, BE-Komm. zu Art. 765 ZGB, N 15.

b) Forderungen und andere Rechte

1. Rechte und Pflichten des Nutzniessers

1.1. Rechte

Wie bei der auf zivile Früchte gerichteten Nutzniessung an Sachen, stehen dem Nutzniesser von Forderungen und anderen Rechten alle *Erträge pro rata temporis* zu, die das Recht seiner Bestimmung gemäss gewährt¹⁴⁹. Dazu gehören in erster Linie die Zinsen und allfällige Verzugszinsen sowie bei der Nutzniessung an einer Gesellschaftsbeteiligung nicht nur die Dividenden, sondern auch allfällige Bauzinsen¹⁵⁰ und Gebrauchsrechte an Gesellschaftsanlagen. Keinen Ertrag im hier erwähnten Sinne bilden dagegen die Bezugsrechte und Gratisaktien, die dem belasteten Eigentümer vorbehalten bleiben¹⁵¹.

Da der Nutzniesser in der Lage sein muss, die ihm im Rahmen seiner ordentlichen Verwaltungsbefugnisse¹⁵² zustehenden Erträge ohne Mitwirkung des belasteten Eigentümers einzuziehen, hat ihm dieser gemäss Art. 170 Abs. 2 OR die zur Geltendmachung nötigen *Aufschlüsse* zu erteilen und alle dafür vorhandenen *Beweismittel* auszuliefern. Bei ausserordentlichen Verwaltungshandlungen, die die Substanz des Nutzniessungsgegenstandes betreffen, wie die Kündigung und der Einzug der Forderung oder das Verfügen über ein Wertpapier, wird dagegen dem belasteten Eigentümer die Mitwirkung in Art. 773 Abs. 2 ZGB vorbehalten. Da auch aufgrund der allgemeinen Regelung in Art. 755 Abs. 2 ZGB dem eigentlichen Nutzniesser nur Vorkehrungen im Rahmen der ordentlichen Verwaltung zugebilligt werden, bedeutet Art. 773 Abs. 2 ZGB meines Erachtens nicht eine Einschränkung¹⁵³, sondern eine Ausdehnung der dem Nutzniesser gegenüber der allgemeinen Regelung zukommenden Befugnisse. Auch wenn der Nutzniesser weder von seinem in Art. 775 ZGB statuierten Recht Gebrauch macht, die Abtretung der Forderung oder des Wertpapiers innert drei Monaten seit Beginn¹⁵⁴ der Nutzniessung zu verlangen, noch eine Verfügungsnutzniessung im Sinne von Art. 772 Abs. 2 ZGB ver-

149 Vgl. vorne a), 1.1. auf S. 24 f.

150 OR 676

151 Koeflerli, S. 18 und 66–72. Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 634, der aber die Rechte des Nutzniessers verletzt sieht, wenn die Gratisaktien ausschliesslich Gesellschaftsertrag darstellen, der während der Nutzniessungsdauer nicht verteilt worden ist, FN 22. Im Gegensatz zu Piotet, a.a.O., zählt Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 32 auch die dem Geschäftsführer als Entschädigung zufließenden Tantiemen dazu. Wenn die Tantiemen auch eher eine Gewinnbeteiligung für die vom Verwaltungsrat geleistete Tätigkeit und nicht eigentlich Vermögensertrag darstellen, können sie dem Nutzniesser doch in seiner Funktion als Geschäftsführer zufließen, die ihrerseits auf seinem Recht auf Verwaltung (ZGB 755 II) basiert. Forstmoser/Meier-Hayoz, § 23, N 10 – von Steiger, S. 60/1.

152 ZGB 755 II

153 Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 35 – Koeflerli, S. 22

154 Bei der rechtsgeschäftlichen Nutzniessung gilt als Beginn die Verfügung und nicht schon der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. Bei der erbrechtlichen Nutzniessung ist es die

einbart, kann er somit über das Recht verfügen, wenn auch nur unter Mitwirkung des Eigentümers. Wie sich auch aus den Mitwirkungsrechten des Nutzniessers an einer Gesellschaftsbeteiligung ergibt, wonach dem Nutzniesser zwar das Stimmrecht in bezug auf die laufenden Geschäfte, nicht aber für grundlegende Änderungen, wie Fusionen usw., zusteht, geht es bei den Forderungen und anderen Rechten weniger um die Unterscheidung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Verwaltungshandlungen, als vielmehr um die Frage, ob durch die Handlung des einen das Recht des andern gefährdet oder verunmöglicht wird¹⁵⁵.

1.2. Pflichten

Abgesehen von der Substanzerhaltungspflicht, die sinngemäss auch für Forderungen und andere Rechte gilt, besteht die Sicherstellungspflicht als Korrelat zum Recht auf Abtretung der Forderungen und Wertpapiere gemäss Art. 775 ZGB.

2. Rechte und Pflichten des Eigentümers

2.1. Rechte

Ausser dem Einspruchsrecht und dem Recht auf Sicherstellung, das gemäss Art. 760 Abs. 2 ZGB bei Wertpapieren auch ohne Gefährdung und vor der Übertragung verlangt werden kann¹⁵⁶, ist der Eigentümer auch berechtigt, bei gewissen Verwaltungshandlungen des Nutzniessers mitzuwirken. Entgegen seiner allgemeinen Verfügungsfreiheit bei der eigentlichen Nutzniessung an Sachen hat sich der Eigentümer bei Wertpapieren die Mitwirkung des Nutzniessers gefallen zu lassen¹⁵⁷. Dass eine einseitige Veräusserung durch den Eigentümer bei der Forderung erlaubt, beim Wertpapier dagegen verboten ist¹⁵⁸, kann nur dadurch erklärt werden, dass der Erwerber des Wertpapiers etwa durch Ausübung von Bezugsrechten oder Bezug von Gratisaktien einen gewissen Einfluss auf die Rechtsstellung des Nutzniessers ausüben kann, während bei der Forderung lediglich die Kündigung für den Nutzniesser eine Rolle spielt. Da diese aber nur mit seiner Zustimmung erfolgen kann, ist ein

Eröffnung des Erbanges, wobei entweder die Frist für das Wahlrecht des überlebenden Ehegatten abgelaufen oder das Wahlrecht ausgeübt sein muss – Leemann, BE-Komm. zu Art. 775 ZGB.

155 Wieland, ZH-Komm. zu Art. 774 ZGB, Ziff. 5 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 636 – Kellerhals, ZSR 31, S. 294

156 Leemann, BE-Komm. zu Art. 760 ZGB, N 9

157 ZGB 773 II

158 Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 43 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 636/7 – Koeflerli, S. 42

Gläubigerwechsel für den Nutzniesser einer Forderung von ebenso geringer Bedeutung wie ein Wechsel des Eigentümers für den Nutzniesser einer Sache.

2.2. Pflichten

Der Bezug neuer Anteile, vor allem Aktien, steht ausschliesslich dem Eigentümer zu, der ihn bei Nichtausübung dieses Rechts aber dem Nutzniesser auf dessen Rechnung überlassen muss. Die Liberierungspflicht trifft, wie jede andere Kapitalleistung, den Eigentümer¹⁵⁹.

c) Vermögen

Wird die Nutzniessung an einem ganzen Vermögen begründet, so richten sich die Rechte und Pflichten der am Nutzniessungsverhältnis Beteiligten in erster Linie nach dem zu den einzelnen Nutzniessungsgegenständen Gesagten¹⁶⁰. Werden vom Nutzniesser auch die auf den Aktiven lastenden Schulden mitübernommen, hat er die daraus resultierenden Schuldzinsen entsprechend dem von ihm übernommenen Vermögensteil zu tragen. Ohne besondere Vereinbarung¹⁶¹ bleibt die übernommene Schuld aber nach wie vor eine Last des Eigentümers, für die der Nutzniesser nicht dem Gläubiger, sondern dem Eigentümer persönlich verantwortlich ist.

Besteht das Vermögen aus einem *Geschäftsbetrieb*, gehört zur ordentlichen Geschäftsführung, dass der Nutzniesser die ihm zur freien Disposition übertragenen Vermögenswerte ersetzt und nach den Regeln einer sorgfältigen Wirtschaft genügend Amortisationen vorsieht. Umstritten ist, ob der Nutzniesser den während der Nutzniessungsdauer erlittenen Verlust auch dann zu ersetzen bzw. mit dem in einem anderen Geschäftsjahr erzielten Reingewinn zu kompensieren hat, wenn er ohne sein Verschulden eingetreten ist¹⁶².

159 Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 51 und 52

160 Vgl. vorne unter a) und b)

161 Wenn keine Schuldübernahme stattgefunden hat, können die Gläubiger des Eigentümers das Nutzniessungsrecht nicht übergehen, es sei denn, eine actio Pauliana (SchKG 285 ff.) habe Erfolg.

162 Kellerhals, ZSR 31, S. 300 und Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 29 nehmen in Anwendung von ZGB 752 III an, dass der Nutzniesser den Geschäftsverlust nur dann zu tragen hat, wenn er sich nicht exkulpieren kann, während Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 640/1 davon ausgeht, dass der Nutzniesser grundsätzlich jeden während der Nutzniessungsdauer erlittenen Verlust gegen den erzielten Reingewinn aufzurechnen hat. Andererseits wollen Kellerhals, a.a.O. und Leemann, a.a.O. dem Nutzniesser bei Verlust ein Honorar für die Geschäftsführung zusprechen, was von Piotet, a.a.O. abgelehnt wird.

B. Wohnrecht

Während die Nutzniessung nicht nur den Gebrauch, sondern auch den Genuss der Sache erfasst, *beschränkt* sich das Wohnrecht *auf* den blossen *Gebrauch* von Räumlichkeiten zu Wohnzwecken. Dank des Minus an Rechten gegenüber dem Nutzniesser hat der Wohnberechtigte auch weniger Pflichten.

Als *ausschliesslich Berechtigter* hat er zwar wie ein Nutzniesser (oder auch Mieter) für den gewöhnlichen Unterhalt der Räume zu sorgen und aussergewöhnliche Schäden dem Eigentümer anzuzeigen, doch entfallen für ihn die Pflichten, die mit der Erwirtschaftung eines Ertrages zusammenhängen¹⁶³, und die Versicherungspflicht im Sinne von Art. 767 ZGB.

Beim *Mitbenutzungsrecht* gemäss Art. 778 Abs. 2 ZGB kommt dieses Minus an Pflichten gegenüber der Nutzniessung noch stärker zum Ausdruck, indem die Unterhaltskosten nicht verhältnismässig unter den Parteien aufgeteilt werden (wie dies für die Grunddienstbarkeiten aufgrund von Art. 741 Abs. 2 ZGB und mangels abweichender Bestimmung auch für die Nutzniessung an Grundstücken gilt), sondern ganz vom Eigentümer zu tragen sind. Ist das Mitbenutzungsrecht mit dem Recht der ausschliesslichen Benutzung einzelner Räume verbunden, so trägt der Winkelberechtigte die Lasten des gewöhnlichen Unterhalts dieser Räume nach Art. 778 Abs. 1 ZGB¹⁶⁴.

§ 4 Beendigung

I. Rechtsgeschäftliche Aufhebung

1. Verpflichtungsgeschäft

Die auf eine bestimmte Dauer vereinbarte oder auf das Leben des Berechtigten gestellte Berechtigung kann vorzeitig entweder durch einen einseitigen *Verzicht* des Berechtigten oder durch eine gegenseitige *Übereinkunft* von Berechtigtem und Belastetem aufgehoben werden. Gemäss Art. 115 OR bedarf es dafür selbst dann keiner besonderen Form, wenn zur Eingehung der Verbindlichkeit eine Form erforderlich oder von den Vertragsschliessenden gewählt worden ist. Einzig zur Löschung oder Abänderung des für die Nutzniessung an Grundstücken oder das Wohnrecht vorgenommenen Grundbucheintrages muss der Berechtigte ausserdem noch eine schriftliche Erklärung gegenüber dem Grundbuchamt abgeben¹⁶⁵.

163 Wie Zinsen einer durch Grundpfandverschreibung an der Liegenschaft gesicherten Schuld sowie Steuern und andere Abgaben, die die Liegenschaft betreffen. Dagegen hat der Wohnberechtigte ähnlich einem Mieter Gebühren für Strom, Gas und Wasser zu entrichten.

164 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 644/5 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 778 ZGB, N 5 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 778 ZGB, Ziff. 1

165 ZGB 964

2. Verfügungsgeschäft

Die *dingliche* Perfektion erfolgt durch *Rückübertragung* der beweglichen Sache, Löschung oder Abänderung des Grundbucheintrages und Rückgabe der Forderungsurkunde oder des Wertpapiers. Mit Ausnahme des Inhaberpapiers, das durch blosser Übergabe der Urkunde übertragen werden kann, bedarf es bei Forderungsurkunde und Wertpapier ausser der Urkundenübergabe noch einer Abtretungserklärung oder eines Indossamentes zur Rückübertragung. Auch wenn die Forderungsurkunde bei der Nutzniessungsbestellung mit dem einschränkenden Zusatz "zur Nutzniessung" zediert worden ist¹⁶⁶, erfordert die Rückübertragung bei Beendigung der Nutzniessung eine Abtretungserklärung des Nutzniessers an den Eigentümer gemäss Art. 164 ff. OR. Hingegen ist ein die Beendigung der Nutzniessung anzeigender Zusatz überflüssig, da der aus der Rückübertragung berechtigte Eigentümer seine uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über die Forderung zurück erhält. Ist die Nutzniessung durch Indossament bestellt worden, mag dessen Durchstreichen verbunden mit der Rückgabe der Urkunde genügen¹⁶⁷. Um allfälligen Zweifeln vorzubeugen, ist es aber meines Erachtens sinnvoller, wenn der Nutzniesser die Papiere mittels Vollindossament an den Eigentümer zurückindossiert.

Bei Aktien hat der Berechtigte ausserdem die *Umschreibung im Aktienbuch* auf den Namen des Eigentümers zu erwirken, die bei vinkulierten Aktien noch von der Genehmigung der Gesellschaft abhängt. Dem Haupt- oder Stammpapier folgen auch die noch nicht fälligen¹⁶⁸ Nebenzettel, wie Erneuerungsscheine, Zins- und Dividendencoupons.

II. Erlöschen von Gesetzes wegen

A. Untergangsgründe

1. Untergang des belasteten Gegenstandes

1.1. Sachen

Bewegliche Sachen können nicht nur durch Verlust oder Zerstörung, sondern auch durch Enteignung, Zwangsvollstreckung, Verarbeitung, Verbindung, Vermischung oder Ersitzung untergehen. Im Gegensatz zur Fahrnis bedarf es bei unbeweglichen Sachen stets noch der Löschung des Eintrags im Grundbuch. Formal besteht das materiell untergegangene Recht nämlich bis zu seiner Löschung im Grundbuch

¹⁶⁶ Vgl. vorne unter § 2, I., 2.2.1. auf S. 20

¹⁶⁷ Koeflerli, S. 59/60, insbes. FN 309 mit weiteren Zitaten

¹⁶⁸ Dazu einschränkend Koeflerli, S. 60

weiter. Anders als bei der rechtsgeschäftlichen Aufhebung braucht der Belastete aber für die Löschung nicht die Zustimmung des Berechtigten, sondern kann sie unter Vorlage der entsprechenden Ausweise von sich aus erwirken. Unter Umständen ist auch der Grundbuchverwalter berechtigt, je nach Sachverhalt die Löschung entweder beim zuständigen Gericht zu verlangen oder selbst vorzunehmen.

1.2. Forderungen und andere Rechte

Im Gegensatz zur Forderung, die unabhängig von einem sie allenfalls verbriefenden Schuldschein besteht und somit auch untergehen kann, sind bei den Wertpapieren je nach der Art des Wertpapiers Recht und Papier mehr oder weniger eng miteinander verknüpft. Während die Forderung nur durch Erfüllung bzw. erfüllungsähnliche Handlungen wie Leistung an Erfüllung Statt oder Hinterlegung sowie durch Erlass und in beschränktem Masse auch durch Verjährung untergeht, genügt bei dem zur Geltendmachung des Rechts notwendigen Wertpapier auch der blosser Verlust des Papierbesitzes.

2. Zeitablauf

Da sowohl Nutzniessung als auch Wohnrecht unübertragbar und unvererblich sind, gehen sie entweder mit dem Ablauf der vereinbarten Belastungsdauer oder dem natürlichen (Tod bei der natürlichen, Auflösung bei der juristischen Person) oder fiktiven (Ablauf von 100 Jahren) Ende der Berechtigung unter¹⁶⁹. Auf dem Weg des Nachvermögens ist aber immerhin eine begrenzte Rechtsnachfolge möglich, indem der Erblasser mittels Verfügung von Todes wegen veranlassen kann, dass die Berechtigung vom Vor- auf den Nachvermögensnehmer übergeht. Da letzterer aber zur Zeit des Erbanges bereits leben muss, wird zwar über zwei Generationen hinaus verfügt, gesamthaft aber doch nicht über mehr als den Zeitraum eines Menschenlebens. Handelt es sich bei den Bedachten um juristische Personen, zu denen auch die eine Zwischenstellung einnehmenden Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gehören, so gilt statt des Menschenlebens die Maximaldauer nach Art. 749 Abs. 2 ZGB¹⁷⁰.

169 ZGB 749

170 Vgl. Tuor/Piconi, BE-Komm. zu Art. 542 ZGB, N 1 analog auch auf Vermächtnis anwendbar – Escher, ZH-Komm. zu Art. 539 ZGB, N 3 sowie N 1 und 2 zu Art. 543 ZGB

3. Vereinigung

3.1. Sachen

Wenn der Nutzniesser das Eigentum oder der Eigentümer die Nutzniessung an der Sache erwirbt, entsteht ein sogenanntes Recht an eigener Sache, dessen Existenz aus Publizitätsgründen einen Registereintrag voraussetzt. Bei Fahrnis ist ein Fortbestehen des Rechts in der Hand des Eigentümers daher kaum möglich. Anders bei Grundstücken, wo das Recht auch nach einer Vereinigung aufgrund der Regeln über die Eigentümerdienstbarkeit¹⁷¹ formal weiterbestehen kann und erst die Löschung des Grundbucheintrages das Recht untergehen lässt¹⁷².

3.2. Forderungen und andere Rechte

Da bei der Nutzniessung an Forderungen und gewissen anderen Rechten¹⁷³, wie etwa Beteiligungsrechten, drei und nicht bloss zwei Personen zueinander in einem Rechtsverhältnis stehen, ist ein Untergang der Nutzniessung nur denkbar, wenn die Forderung oder das Recht vom Nutzniesser erworben wird und er dadurch die Stellung eines mit seinem eigenen Recht belasteten Eigentümers bzw. Gläubigers erhält. Ist das Recht in einem Wertpapier verbrieft, so kann es auch dann ähnlich der Eigentümerdienstbarkeit formal weiterbestehen¹⁷⁴. Vereinigen sich dagegen die Eigenschaften des Gläubigers und des Schuldners in einer Person, so lässt diese Art der Konsolidation die Nutzniessung nicht untergehen. Ebensowenig endigt die Nutzniessung, wenn der Nutzniesser Schuldner wird¹⁷⁵.

171 ZGB 735 II in Verb. mit ZGB 733

172 Leemann, BE-Komm. zu Art. 748 ZGB, N 7

173 Anders z.B. Immaterialgüterrecht – vgl. dazu Troller, Bd. II, S. 883 – Oftinger, ZH-Komm. zu Art. 899 ZGB, N 94 ff., bei denen durch den deklaratorisch wirkenden Registereintrag möglicherweise ebenfalls ein formales Fortbestehen von Eigentum und Nutzniessung in einer Hand vereinigt möglich ist – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 774 ZGB, Ziff. 12 lit. b.

174 Koeflerli, S. 56

175 Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 30 – Koeflerli, S. 56 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 774 ZGB, Ziff. 8

B. Restitutionspflicht des Berechtigten

1. Im allgemeinen

Ist der belastete Gegenstand im Zeitpunkt der Beendigung von Nutzniessung oder Wohnrecht noch vorhanden, wird der Berechtigte mit dem Wegfall des Legalschuldverhältnisses zur Rückgabe des Gegenstandes¹⁷⁶ bzw. Löschung des Registereintrages verpflichtet.

Daraus ergibt sich ein *persönlicher* Anspruch des Belasteten auf Rückübertragung des Nutzniessungsgegenstandes bzw. auf die vom Berechtigten zu erteilende Bewilligung zur Löschung des Registereintrages, falls er die Löschung nicht von sich aus erwirken kann¹⁷⁷. Hat der Berechtigte den ihm anvertrauten Gegenstand auf einen *Dritten* übertragen oder der Eigentümer das Eigentum erst nach Beendigung von Nutzniessung oder Wohnrecht erworben, steht ihm gegenüber dem Dritterwerber oder dem ehemaligen Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten kein persönlicher Rückübertragungsanspruch, sondern lediglich ein *dinglicher* Anspruch auf Herausgabe der Sache¹⁷⁸ bzw. Berichtigung des Registereintrages zu. Unabhängig davon, ob sich der Restitutionsanspruch des Eigentümers auf die persönliche Verpflichtung des Berechtigten stützt, die Sache oder das Recht mit dem Wegfall zu restituieren, oder ob sein Vindikationsanspruch lediglich auf seiner Stellung als Eigentümer beruht, wird jeweils die Sache mit Einschluss des Zugehørs erfasst¹⁷⁹. Ist diese Sache oder sind Teile derselben nicht mehr vorhanden, wird der Berechtigte ersatzpflichtig gemäss Art. 752 ZGB, falls er sich nicht exkulpieren kann.

Umgekehrt hat aber auch der Berechtigte *Ersatzansprüche*, die je nachdem in Analogie zu den Regeln über die Geschäftsführung ohne Auftrag¹⁸⁰ oder die Besitzesregeln¹⁸¹ in Anrechnung zu bringen sind. Ist der belastete Eigentümer z.B. nicht in der Lage oder nicht willens, eine mit dem Nutzniessungsgut gesicherte und

176 Dies gilt nur, wenn an der Sache nicht uneigentliche Nutzniessung begründet wurde oder der Berechtigte über die ihm zum Verfügungsniessbrauch übertragene Sache nicht bereits verfügt hat – ZGB 772 I und II. In diesen Fällen gilt die Ersatzpflicht des Nutzniessers im Umfang des Wertes, den die Sache zur Zeit der Bestellung repräsentierte.

177 Leemann, BE-Komm. zu Art. 751 ZGB, N 5. Die Einträge im Grundbuch, Patentregister usw. kann der Eigentümer dann als materiell ungerechtfertigt von sich aus löschen lassen – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 748 ZGB, Ziff. 3 – Kellerhals, ZSR 31, S. 340.

178 Wurde der anvertraute Gegenstand dem Dritten nicht bloss zur Ausübung – ZGB 758 I –, sondern in Ausnützung der überschüssenden Rechtsstellung zu Eigentum übertragen, bleibt der gutgläubige Dritterwerber in seinem Eigentum geschützt – ZGB 933.

179 Leemann, BE-Komm. zu Art. 751 ZGB, N 3

180 ZGB 753. Wenn nämlich während der Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsdauer ohne Zustimmung oder Auftrag des Eigentümers Verwendungen gemacht wurden – OR 422/3 in Abweichung von OR 422 I –, kann der Berechtigte jedoch keinen Zins verlangen – Leemann, BE-Komm. zu Art. 753 ZGB, N 7 – Wieland, ZH-Komm. zu Art. 753 ZGB, Ziff. 3.

181 ZGB 938–940, wenn die Sache aus irgendeinem Grund nach Beendigung der Nutzniessung bzw. des Wohnrechts im Besitz des Berechtigten verbleibt oder gar keine Nutzniessung bzw. gar kein Wohnrecht vorliegt.

zur Rückzahlung fällige Schuld zu tilgen, kann der Nutzniesser die drohende Verwertung des Nutzniessungsgutes auf eigene Faust abwenden¹⁸². Den Pfandgläubiger kann er dabei entweder aus eigenen Mitteln oder aus dem Nutzniessungsgut befriedigen. Befriedigt er ihn aus eigenen Mitteln, gehen die dem Pfandgläubiger gegenüber dem belasteten Eigentümer zustehenden Rechte kraft Subrogation auf den zahlenden Nutzniesser über¹⁸³. Dieser kann dann bis zum Ende der Nutzniessungsdauer insoweit über die Sache verfügen, als es zu seiner Schadloshaltung erforderlich ist¹⁸⁴.

2. Besonderheit bei Unternehmen

Wie schon die dingliche Perfektion einer rechtsgeschäftlichen Begründung oder Aufhebung der Nutzniessung an einem ganzen Vermögen¹⁸⁵, muss auch die sich aus der Restitutionspflicht ergebende Rückübertragung an den einzelnen Gegenständen entsprechend der Art ihrer Übertragung erfolgen. Um den Bestand einer Unternehmung nicht unnötig zu gefährden, drängt sich eine *Übernahme* des Geschäftes mit *Aktiven und Passiven* gemäss Art. 181 OR auch bei Restitution auf. Der Eigentümer ist jedoch nicht zu der damit verbundenen Schuldübernahme verpflichtet, darf er doch das Geschäft als sein eigenes ohne weiteres liquidieren. Nur haftet der Nutzniesser dann natürlich auch nicht für den Schaden, der aus einer derartigen Liquidation heraus für die Unternehmung entsteht¹⁸⁶.

§ 5 Wiederaufleben

Stellt der Eigentümer teilweise oder vollständig untergegangene Gegenstände, die mit einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung belastet waren, freiwillig wieder her¹⁸⁷ oder macht der Nutzniesser von dem ihm zustehenden Recht Gebrauch, die durch Verschulden des Eigentümers untergegangene Sache auf dessen Kosten wiederherzustellen¹⁸⁸, so lebt die Nutzniessung oder Wohnberechtigung am hergestellten oder ersetzten Gegenstand von Gesetzes wegen wieder auf¹⁸⁹. Dasselbe gilt auch für allfällige Surrogate wie Entschädigungen der öffentlichen Hand wegen

182 ZGB 764 III

183 OR 110 Ziff. 1

184 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 617 und 627

185 Vgl. § 2, I., 2.3. auf S. 21

186 Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 35 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, S. 641/2

187 ZGB 750 I und II

188 ZGB 764 III

189 ZGB 750 II

Enteignung, Versicherungsbeträge, Schadenersatz des Verursachers usw.¹⁹⁰. Gegenüber Dritten, die zum Ersatz verpflichtet sind, erwirbt der Nutzniesser die Nutzniessung schon an der Forderung und nicht erst am Ersatz¹⁹¹.

190 Leemann, BE-Komm. zu Art. 750 ZGB, N 13, Koeferli, S. 33 und Kellerhals, ZSR 31, S. 339 sehen darin eine Subrogation, also einen Rechtsübergang von Gesetzes wegen (vgl. auch Guhl/Merz/Kummer, S. 246 ff.; von Tuhr/Escher, Bd. II, S. 28), während Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 615, FN 20 im Rechtserwerb am Surrogat eine Anwendung des Akzessionsprinzips sieht.

191 Leemann, BE-Komm. zu Art. 750 ZGB, N 13

2. TEIL

Kantonale Steuern

1. Kapitel

Besteuerung der Rechtsübertragung

§ 1 *Lebzeitige Übertragungen*I. *Entgeltliches Rechtsgeschäft*

A. Die Handänderung als Grundlage

a) Das Zivilrecht als Ausgangspunkt

Die Rechtsstellung der Berechtigten und damit die Art der Rechtsübertragung hängt zum einen vom *Willen* der Parteien, zum andern vom *Gegenstand* ab, an dem das Recht begründet wurde. Mangels anderer Abrede erhält der Nutzniesser an verbrauchbaren Sachen nicht bloss ein beschränktes dingliches Recht, sondern das Eigentum¹. Dies gilt in gleicher Weise auch für Gattungssachen, d.h. im allgemeinen vertretbare Sachen, die sich nach dem Willen der Parteien mit dem Vermögen des Nutzniessers unscheidbar vermischen dürfen und dadurch zwangsläufig in sein Eigentum übergehen².

Praktisch kommt dies vor allem dann vor, wenn die Nutzniessung an einem ganzen Vermögen begründet wird, das beispielsweise auch Geld und Inhaberpapiere enthält³. Abgesehen von dieser nur für bewegliches Vermögen begründbaren, uneigentlichen Nutzniessung wird jedoch immer nur ein beschränktes dingliches Recht auf den Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten übertragen. Nach *altem deutschen Recht* bedeutete die Einräumung eines derartigen Rechts die Abspaltung einer bisher dem Eigentümer zustehenden Berechtigung vom Bündel der ihm mit dem unbeschränkten Eigentum zustehenden Einzelbefugnisse. Obschon das *ZGB* dem Eigentumsbegriff des alten deutschen Rechts weitgehend gefolgt ist, vertritt die herrschende Lehre heute die Auffassung, dass durch die Bestellung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts zugunsten einer vom Eigentümer verschiedenen Person lediglich der Umfang der dem Eigentümer zustehenden Sachherrschaft und nicht etwa der Inhalt des Eigentums beschränkt wird. Die *Eigentumsherrschaft* als solche bleibt nach wie vor *ungeteilt*; der *Berechtigte erwirbt nur* die zur Ausübung seines Rechts notwendigen *Befugnisse*. Da diese Befugnisse zwar aus dem Eigentum hergeleitet sind, aber nicht kraft einer Übertragung bzw. Abspaltung von Rechten

1 ZGB 772 I

2 ZGB 727. Nach dem Willen der Parteien können sowohl vertretbare als auch unvertretbare Sachen zu Gattungssachen bestimmt werden, vermischen können sich jedoch nur vertretbare Sachen – vgl. Meier-Hayoz, BE-Komm., System. Teil, Sachenrecht, N 100, 101.

3 So ausdrücklich im Falle der Nutzung des Ehemanns am eingebrachten Frauengut vorgesehen – ZGB 201 – vgl. Lemp, BE-Komm. zu ZGB 201, N 45.

bestehen, kommt es bei der späteren *Aufhebung* oder Einschränkung von Nutzniessung oder Wohnrecht dann auch *nicht* zu einer *Rückübertragung* des Rechts auf den Eigentümer⁴.

b) Die Handänderung im Steuerrecht

Nach zivilrechtlicher Auffassung wird die Herrschaft des Eigentümers, über sein Eigentum zu verfügen, nur insoweit eingeschränkt, als dies für die Ausübung der übertragenen Berechtigung notwendig ist. Obschon dem Eigentümer im Falle der eigentlichen Nutzniessung die Sachherrschaft nicht entzogen, sondern nur beschränkt wird, ist die Einschränkung doch um so grösser, je umfassender die dem Berechtigten zugestandenen Befugnisse sind.

Das Steuerrecht macht sich diese zivilrechtliche Betrachtungsweise insofern zu eigen, als die Einräumung eines beschränkten dinglichen Rechts nur dann als *Handänderung* anzusehen ist, *wenn dem Berechtigten dadurch ein massgeblicher Teil der Verfügungsbefugnisse des Eigentümers zukommt*⁵. Was allerdings als "massgeblicher Teil" gilt, wird in den einzelnen Steuergesetzen recht unterschiedlich interpretiert. So stellt die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht in den meisten Kantonen zwar keine Handänderung im Sinne des Steuergesetzes dar, doch halten einzelne Kantone eine für längere Zeit eingeräumte Nutzniessung oder Wohnberechtigung für ausreichend intensiv, um sie als eine Handänderung zu qualifizieren, während wiederum andere Kantone überhaupt jede Einräumung einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung als Handänderung besteuern. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Steuerpraxis, soweit sie zu dieser Frage überhaupt existiert, immer von einer eigentlichen Nutzniessung ausgegangen ist. Würde statt einer eigentlichen Nutzniessung nämlich Verfügungs- bzw. Dispositionsniessbrauch vorliegen, was an beweglichen, unverbrauchbaren Sachen begründet werden kann⁶, so begibt sich der Eigentümer mit der Verfügungsbefugnis eines weiteren und wohl seines wesentlichsten Rechts.

Da in den Steuergesetzen im allgemeinen nicht von der Nutzniessung die Rede ist, sondern vom *Recht, das die Eigentumsausübung dauernd und wesentlich beeinträchtigt*, müsste beim Dispositionsniessbrauch wohl allgemein eine Handänderung angenommen werden. Berücksichtigt man aber, dass der Dispositionsniessbrauch zwischen eigentlichem und uneigentlichem Niessbrauch steht und kraft Parteivereinbarung sowohl nach der einen wie nach der anderen Seite hin verschoben werden kann⁷, im Rahmen dieser beiden Nutzniessungsarten also jede Zwischen-

4 Tuor/Schnyder, S. 596 – Liver, ZH-Komm. zu Art. 730–744 ZGB, Einleitung, N 4, 7 und 8 – Meier-Hayoz, BE-Komm., System. Teil, N 183 ff.

5 Ochsner, S. 120 – Guhl, S. 83

6 ZGB 772 II

7 Vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 772 ZGB, N 16

stellung einzunehmen vermag, so kann diese Art der Nutzniessung nur von Fall zu Fall *anhand der jeweils eingeräumten Befugnisse beurteilt* werden. Wenn nach der Praxis des Kantons St. Gallen eine eigentliche Nutzniessung im allgemeinen für mehr als 30 Jahre abgeschlossen sein muss, um handänderungssteuerpflichtig zu sein, so wird diese Grenze für den Dispositionsniessbrauch je nachdem dieselbe oder eine nach unten verschobene sein oder sie wird überhaupt fallengelassen. Nichts hindert die Steuerpraxis, überhaupt jede Nutzniessung, bei der dem Berechtigten die Verfügungsbefugnis miteingeräumt wurde, einer Veräusserung des Eigentums gleichzusetzen.

Ist die *Einräumung* der Berechtigung *keine Handänderung*, so gilt dies auch für deren *Aufhebung bzw. Ablösung*⁸. Daraus kann aber nicht ohne weiteres gefolgert werden, dass eine bei ihrer Einräumung als Handänderung besteuerte Berechtigung bei ihrer Ablösung erneut als solche besteuert wird⁹. Zwar deutet in den betreffenden Kantonen die Gleichstellung der als Handänderung begründeten Nutzniessung oder Wohnberechtigung mit der Baurechtsbegründung auf eine Besteuerung der Ablösung durch den belasteten Eigentümer¹⁰, doch besteht aus der zivilrechtlichen Denkweise heraus auch die gegenteilige Auffassung. In der Praxis wird von einer Aufhebung ohnehin nur dort die Rede sein, wo der Belastete das Recht dem Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten vor Ablauf der Berechtigung abkauft oder der Berechtigte aus irgendeinem Grund vorzeitig auf sein Recht verzichtet.

Im folgenden wird versucht, die Praxis in den einzelnen Kantonen aufzuzeigen, wobei jeweils nur auf die *eigentliche* Nutzniessung Bezug genommen wird, es sei denn, eine Abweichung, vorab im Zusammenhang mit der Nutzniessung an Vermögen, insbesondere Geschäftsvermögen, dränge sich auf. Ausser in besonders erwähnten Fällen wird nur auf kantonale Steuerpraxis eingegangen, und allfällige besondere kommunale Regelungen werden ausser acht gelassen.

8 MBVR 1964, Nr. 107

9 So ausdrücklich VD-LMSD 2 III lit. a

10 SO-StG § 35 besteuert z.B. ausdrücklich die Rechtsübertragung von Rechten (Baurecht) – vgl. Riemer, S. 209.

B. Die Besteuerung der Handänderung an sich

a) Steuerobjekt

1. Die Handänderung als steuerbegründender Tatbestand

1.1. Im allgemeinen

Objekt der Abgabe ist der als Handänderung bezeichnete Verkehrsvorgang. Umschreiben lässt sich die Handänderung als Übergang eines Rechts von einem Subjekt auf ein anderes¹¹.

Dem *Übergang* kann zwar sowohl eine entgeltliche als auch eine unentgeltliche Übertragung¹² zugrunde liegen, doch soll hier nur von der entgeltlichen Übertragung die Rede sein. Zudem gilt häufig nicht nur die eigentliche Übertragung des Rechts im zivilrechtlichen Sinn als Übertragung, sondern jedes Rechtsgeschäft, das in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht dieselbe Wirkung erzielt. Je nach Kanton stützt sich diese Gleichstellung entweder auf eine Gesetzesbestimmung, die dies ausdrücklich vorsieht, oder auf eine Generalklausel, die auch das Erfassen sogenannter wirtschaftlicher Handänderungen erlaubt¹³.

Unter einem *Recht* im Sinne der eingangs erwähnten Begriffsumschreibung ist regelmässig das Eigentum an dem zu übertragenden Vermögensgegenstand zu verstehen. Je nach Kanton zählen dazu aber auch Rechte, die eine dem Eigentümer mehr oder weniger entsprechende Rechtsstellung vermitteln. In den meisten Kantonen gehören Nutzniessung und Wohnrecht nicht zu diesen Rechten¹⁴. Ausser in den beiden Westschweizer Kantonen Freiburg und Genf beschränkt sich das Recht zudem auf Grundeigentum oder bei erweiterter Begriffsumschreibung auch auf Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften¹⁵. In jenen Kantonen, in denen die Einräumung und womöglich auch die Aufhebung der Nutzniessung an Grundstücken als Handänderung besteuert wird, sollte somit auch die Einräumung bzw. Aufhebung der Nutzniessung an der Mehrheitsbeteiligung einer Immobilien-gesellschaft abgabepflichtig sein¹⁶.

11 Blumenstein, System, S. 167

12 Bei unentgeltlichen Übertragungen wie Schenkungen oder Zuwendungen kraft Erbrechts wird die auf der Handänderung geschuldete Abgabe aber häufig nicht oder nur reduziert erhoben oder auf die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer angerechnet – vgl. unter II., B., a) auf S. 86 f.

13 ZH-StG 178 II lit. a – BE-HPAG 5 III – OW-StG 129 II lit. a – NW-StG 52 II – BS-HStG 3 lit. b I – BL-StG 81 II lit. a – AI-HGVO 10bis – SG-StG 182 II – TG-StG 164 in Verb. mit 148 II lit. a – JU wie BE

14 Dies gilt nur für die eigentliche Handänderungsabgabe und nicht etwa auch für weitere, mit der Handänderung anfallende Grundbuch- und Stempelgebühren, die hier ausser acht gelassen werden – vgl. hinten unter 2. auf S. 46.

15 Blumenstein, System, S. 168 – Gyax, Steuerlexikon, Bd. 1, S. 150

16 Besteht im StG nicht nur eine Generalklausel, die das Erfassen von wirtschaftlichen Handänderungen erlaubt, sondern auch eine Bestimmung, die die Voraussetzungen für die Be-

1.2. Nicht als Handänderung eingestufte Rechtsbegründung

Die meisten Kantone, die zivilrechtliche oder auch wirtschaftliche Handänderungen in irgendeiner Form besteuern, haben aber die *entgeltliche Einräumung* und damit auch die vorzeitige *Ablosung* von Nutzniessung oder Wohnrecht *unbesteuert* gelassen. So sieht das Steuergesetz des Kantons *Zürich* vor, dass die Erhebung einer Handänderungssteuer von der Tatsache abhängig gemacht wird, dass die zu errichtende Dienstbarkeit eine Bewirtschaftung oder Veräusserung des belasteten Grundstücks dauernd beeinträchtigt¹⁷. Da sowohl die Nutzniessung als auch das Wohnrecht infolge ihrer Bindung an die Person des Berechtigten notwendigerweise in ihrer Dauer beschränkt sind, hat die Praxis hier von einer Besteuerung abgesehen¹⁸.

Wird aber statt der eigentlichen Nutzniessung ein *Verfügungsnießbrauch* an dem Grundstück oder der Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft begründet, so könnte die Rechtsbegründung trotz der beschränkten Berechtigungsdauer als Handänderung besteuert werden, wird doch dem Nutzniesser mit der Verfügungsbefugnis eine Stellung eingeräumt, die sich sowohl tatsächlich als auch wirtschaftlich kaum mehr von derjenigen eines Eigentümers unterscheidet¹⁹. In Analogie zur Behandlung von Dienstbarkeiten, die eine derartige Verfügungsbefugnis ohnehin beinhalten, wie etwa das Baurecht²⁰, müsste eine Besteuerung als Handänderung allerdings auch in diesem Fall abgelehnt werden²¹. Der Umstand, dass die Rechtsbegründung nicht als Handänderung besteuert würde, bedeutet jedoch nicht, dass auch eine Veräusserung durch den verfügbaren Nutzniesser von der Handänderungssteuer befreit wäre. Eine derartige Veräusserung von Nutzniessungs-

handlung von Dienstbarkeitsbelastungen als Handänderung umschreibt, wie etwa in BL-StG 81 II lit. a und b, darf die primäre Frage, ob die Einräumung einer Nutzniessung steuerbar ist, nur nach der speziellen Bestimmung über die Dienstbarkeitsbelastung beurteilt werden. Erst wenn diese eine Besteuerung zulassen würde, kann aufgrund der Generalklausel unter Umständen auch die Nutzniessung an der Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft besteuert werden. Es ist daher m.E. unzulässig, bereits die Frage, ob die Nutzniessungsbegründung einer steuerbaren Handänderung gleichkommt, unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Handänderung zu beurteilen. (Nach Auskunft der Steuerverwaltung und Böckli, S. 313 offenbar Tendenz, in BL lit. a statt lit. b von StG 81 II anzuwenden.) Schon als Auslegungsbehelf ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise nämlich nicht unangefochten geblieben – vgl. Imboden/Rhinow, Nr. 26 lit. B, IV – Zuppinger, StR 24 (1969), S. 455 ff. – Gygi, ASA 34 (1965/66), S. 337 ff. – I. Blumenstein, ASA 30 (1961/62), S. 209, 273 ff. – Böckli, S. 312.

17 § 178 II lit. b StG

18 Reimann/Zuppinger/Scharrer, Bd. IV, Komm. zu § 178, N 2 in Verb. mit § 161, N 70 StG – Zuppinger, Veröffentlichungen des kant. Steueramtes, Heft 3, 1956, S. 33 f.

19 Im Zusammenhang mit einem Kaufrecht – RB 1977, Nr. 92

20 ZGB 779 II

21 Zuppinger/Scharrer/Fessler/Reich, EB, N 82 StG

gut durch den Berechtigten müsste vielmehr wie jede andere Handänderung besteuert werden²².

Mit dem Wortlaut des Zürcher Steuergesetzes²³ stimmen auch die entsprechenden Regelungen in den Kantonen *Schwyz*, *Obwalden*, *Nidwalden*, *Basel-Land*, *Appenzell-Innerrhoden*, *St. Gallen* und *Thurgau* überein²⁴. Ausser in den Kantonen *Nidwalden* und *St. Gallen*²⁵ kommen die genannten Kantone dabei offenbar in der Praxis auch zum selben Ergebnis, nämlich dass selbst Nutzniessungen und Wohnrechte mit langer Berechtigungsdauer die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert eines Grundstücks nicht dauernd und wesentlich beeinträchtigen²⁶. Davon zu unterscheiden ist der sich ausdrücklich auf selbständige und dauernde Rechte beschränkende Wortlaut in den Gesetzen der Kantone *Bern*, *Basel-Stadt* und sinngemäss auch *Neuenburg*²⁷. In den Kantonen *Luzern* und *Solothurn* ist die Erhebung einer Handänderungsabgabe sogar auf Eigentumsübertragungen beschränkt²⁸. Eine besondere Regelung kennt der Kanton *Tessin*, wonach für Dienstbarkeitsbegründungen bzw. -aufhebungen nur eine Gebühr geschuldet ist, während nur für die Eigentumsübertragung eine eigentliche Handänderungssteuer verlangt wird²⁹.

1.3. Teilweise oder vollumfänglich als Handänderung eingestufte Rechtsbegründung

Obschon die Kantone *Nidwalden* und *St. Gallen* eine dem Wortlaut im zürcherischen Steuergesetz entsprechende Umschreibung der Handänderung kennen³⁰, kommen sie in der Praxis zu einem anderen Ergebnis. So wird im Kanton *St. Gallen* die Beeinträchtigung von Bewirtschaftung oder Veräusserungswert des Grundstücks von

22 RB 1978, Nr. 80. Bei Dispositions- oder uneigentlichem Niessbrauch darf demzufolge der Kapitalwert nicht zum Kaufpreis hinzugerechnet werden, wenn sich der Veräusserer eine derartige Nutzniessung vorbehält. Anders natürlich bei der eigentlichen Nutzniessung und insbes. beim Wohnrecht, die beide unübertragbar sind – Zuppinger, Veröffentlichungen, a.a.O., Heft 3, 1956, S. 33 f. – BJM 1968, S. 99 ff. – TG-RKE 1977, Nr. 67.

23 ZH-StG 178 II lit. b

24 SZ-HStG 3 I lit. b und e in Verb. mit 4 lit. e – OW-StG 129 II lit. b – NW-StG 52 II – BL-StG 81 II lit. b – AI-HGVO 10bis – SG-StG 182 III – TG-StG 164 in Verb. mit 148 II lit. b

25 Siehe hinten unter 1.3.

26 Nach Auskunft der zuständigen kantonalen Behörden

27 BE-HPAG 5 I lit. b – BS-HStG 1 III Ziff. 2 – NE-CL 2 und 3. Während CL 2 statuiert, dass “les droits réels et perpétuels” Gegenstand der Abgabe sind, heisst es in CL 3 “les servitudes réels et perpétuels”. Da damit nur die auf unbeschränkte Zeit begründeten Dienstbarkeiten gemeint sein können – vgl. Riemer, S. 168 –, fallen Nutzniessung und Wohnrecht nicht darunter.

28 LU-HGG 1 – SO-HGG 1. In AR kann mangels einer kant. Bestimmung etwa § 1 der VO über die Handänderungssteuer vom 10. Dezember 1973 der Gemeinde Herisau als Beispiel herangezogen werden.

29 TI-DL 21, 15 und 11

30 NW-StG 52 II – SG-StG 182 III

Fall zu Fall abgeklärt, die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht aber bei einer Berechtigungsdauer von über 30 Jahren in der Regel als Handänderung besteuert³¹. Im Kanton *Nidwalden* scheint dagegen nach Auskunft der zuständigen Behörde³² die Rechtsbegründung allgemein als Handänderung eingestuft zu werden. Ausdrücklich im Gesetz als handänderungssteuerepflichtig aufgeführt sind die Einräumung und Aufhebung von Nutzniessung und Wohnrecht nur im Kanton *Waadt*³³. Jede Berechtigung an einem Grundstück, gleich welcher Dauer, unterliegt hier der Besteuerung.

Eine Sonderstellung nehmen die Kantone *Freiburg* und *Genève* ein, bei denen eine sogenannte *Einregistrierungsgebühr* nicht nur auf den Immobilien, sondern auch auf den Mobilien erhoben wird. Während aus dem Wortlaut des freiburgischen Gesetzes geschlossen werden kann, dass die entgeltliche Einräumung einer Nutzniessung wie auch deren vorzeitige Aufhebung gegen Entgelt sowohl bei unbeweglichen als auch bei beweglichen Nutzniessungsgegenständen abgabepflichtig sind, beschränkt sich das Genfer Gesetz auf unbewegliche Nutzniessungsgegenstände.

2. Form der Abgabepflicht

Die Abgabe ist entweder als Gebühr, Steuer oder sogenannte Gemengsteuer ausgestaltet, die von Kanton, Gemeinde oder beiden³⁴ auf dem eigentlichen Rechtsübergang erhoben wird. Diese auf dem Verkehrsvorgang erhobene Abgabe ist von den Grundbuch- und Stempelgebühren zu unterscheiden, die praktisch in allen Kantonen mit der Fertigung und Eintragung bei Nutzniessungs- oder Wohnrechtsbestellungen erhoben werden³⁷.

31 Auskunft der kant. Steuerverwaltung vom 10. September 1979 – GVP 1966, Nr. 2a und b

32 Auskunft der kant. Grundbuchverwaltung vom 30. August 1979

33 VD-LMSD 2 III lit. a

34 FR-LDE 4 I

35 GE-LDE 33 und 35, wobei auch das im Gesetz nicht ausdrücklich genannte Wohnrecht gemäss LDE 116 lit. i entsprechend der Nutzniessung besteuert wird.

36 Blumenstein, System, S. 167/8 – Gyax, Bd. 1, S. 149/50

37 Lediglich Grundbuchgebühren erheben:

UR-Gebührentarif für das Grundbuchamt vom 31. Oktober 1949, Ziff. 11 und 12

GL-VO und GT für den Kt. GL zum ZGB und OR vom 16. Februar 1949, Art. 41 lit. k und l

ZG-Kantonsratsbeschluss über den GT im Grundbuchwesen vom 6. November 1941, Ziff. 15–17

SH-VO des Regierungsrates des Kts. SH über die Grundbuchgebühren vom 27. Mai 1969, § 16 Abs. 1 lit. c und § 29

AG-Dekret über den Grundbuchtarif vom 15. Dezember 1970, § 49 Abs. 1 und 3 in Verb. mit § 7a sowie § 51

Eine Besonderheit besteht für das VS, dessen wichtigste Abgabe eine Stempelgebühr nach Art. 11, 25 lit. c und 13 Ziff. 1 des Stempelgesetzes vom 14. November 1953 ist.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Im allgemeinen ist der Erwerber, vereinzelt sind aber sowohl der Erwerber als auch der Veräusserer steuerpflichtig³⁸. Von dieser Regelung kann jedoch durch Vereinbarung abgewichen werden³⁹, was veranlagungstechnisch keine besondere Erschwerung bedeutet, da die Handänderungssteuer meist zusammen mit den Grundbuch- bzw. Eintragungsgebühren vom Notar bezogen wird⁴⁰.

In jenen Kantonen, die die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht regelmässig oder wenigstens in gewissen Fällen als Handänderung besteuern, sehen die Steuergesetze denn auch vor, dass der *Berechtigte* als Erwerber *steuerpflichtig* ist. Der *Belastete* haftet aber als Veräusserer *solidarisch* für die Steuerschuld⁴¹. Dies muss sinngemäss auch in jenen Fällen gelten, bei denen der Veräusserer entweder sich selbst die Nutzniessung oder Wohnberechtigung vorbehält und das Eigentum an der Sache auf den Erwerber überträgt⁴² oder bei denen der Veräusserer das Eigentum auf den einen und die Nutzniessung auf den anderen Erwerber überträgt.

2. Ausnahmen

Abgesehen von den öffentlichen Gemeinwesen und privaten gemeinnützigen Institutionen, die allgemein von jeder subjektiven Steuerpflicht befreit sind⁴³, werden im Kanton Nidwalden auch Handänderungen unter Ehegatten, zwischen Eltern und Kindern sowie unter Geschwistern für gemeinschaftlich ererbte oder gekaufte Grundstücke von der Steuerpflicht ausgenommen⁴⁴.

38 Höhn, Steuerrecht, § 37, N 1

39 So ausdrücklich im Kt. ZH § 179 StG

40 Kt. ZH § 176 Abs. 1 – Kt. SG Art. 187 StG

41 VD-LMSD 4 – NW-StG 53. Für SG-StG 183 muss die Dienstbarkeit das Grundstück für längere Zeit belasten, um die Einräumung zu besteuern – vgl. vorne unter a), 1.3. auf S. 45 f.

42 GE-LDE 53 III

43 NW-StG 46 in Verb. mit 5 – SG-StG 155 – VD-LMSD 20 – GE-LCP 75

44 NW-StG 55; SG-StG 185 sieht Steuerbefreiung nur in besonderen Fällen wie Güterzusammenlegung usw. vor.

c) Steuerbemessungsgrundlage

1. Steuersubstrat

Da es sich bei der Handänderungssteuer um eine *Rechtsverkehrssteuer* handelt, bildet der eigentliche Verkehrsvorgang den steuerbegründenden Tatbestand; die für die Einräumung oder Aufhebung der Berechtigung erbrachte Gegenleistung ist lediglich Bemessungsgrundlage. Anstelle der Gegenleistung könnte auch der Verkehrs- bzw. Kapitalwert des übertragenen Rechts für die Bemessung herangezogen werden.

Steuersubstrat ist aber in der Regel der *Kaufpreis*⁴⁵. Damit wird derjenige Wert zur Berechnungsgrundlage, den die Vertragsparteien dem übertragenen Recht zu messen. Die im Vergleich zum unbelasteten Eigentümer beschränkte Verfügungsbefugnis des Erwerbers der Berechtigung oder des mit dieser Berechtigung belasteten Erwerbers des Eigentums sollte in einem entsprechend reduzierten Erwerbspreis zum Ausdruck kommen, so dass sich eine von der Eigentumsübertragung verschiedene Behandlung der Nutzniessungs- oder Wohnrechtsbegründung erübrigt.

Wird aber statt auf den Kaufpreis auf den *Verkehrswert* der übertragenen Berechtigung abgestellt⁴⁶, muss dieser aus der Jahresleistung der Berechtigung nach einem vom Gesetz zu bestimmenden Zinssatz auf die vereinbarte oder voraussichtliche Dauer der Berechtigung hin kapitalisiert werden⁴⁷. Anstelle einer derartigen Kapitalisierung des Nutzungs- oder Gebrauchswertes der Berechtigung kann auch der Wert herangezogen werden, der für den Kauf einer adäquaten periodischen Leistung bei einer Versicherungsgesellschaft erforderlich ist. Eine dritte Variante findet sich im Genfer Steuergesetz, das den Steuerwert aufgrund eines nach dem Alter des Berechtigten abgestuften Bruchteils vom unbelasteten Wert der Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtssubstanz ermittelt⁴⁸.

2. Steuermass

Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich dann aus dem Steuersatz, der dem errechneten Wert des Steuersubstrates vom Gesetz in der Regel *proportional* zugeordnet wird⁴⁹. In den Kantonen *Nidwalden* und *St. Gallen* beträgt er z.B. 1%, wird aber im Kanton *St. Gallen* bei Handänderungen zwischen Eltern und ihren Kindern oder unter Ehegatten und Geschwistern noch um die Hälfte reduziert⁵⁰. In der *Waadt*

45 Höhn, Steuerrecht, § 37, N 3 – SG-StG 184 I – NW-StG 54

46 SG-StG 184 II – NW-StG 54 (2. Satz)

47 VD-LMSD 9

48 GE-LDE 26

49 Höhn, Steuerrecht, § 37, N 3

50 NW-StG 56 – SG-StG 186

sind es 2,2%⁵¹ und in *Freiburg* maximal 2%⁵². Im Kanton *Genf* sind es 3% für die Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsbegründung an unbeweglichen und 1% an beweglichen, in ein Register einzutragenden Sachen oder Rechten. Die Genfer Gemeinden können dabei im Falle der beweglichen Sachen und Rechte 110 centimes additionnels erheben, während ihnen dies bei Immobilien nicht zusteht⁵³.

C. Die Besteuerung eines mit der Handänderung verbundenen Vermögensgewinnes

a) Steuerobjekt

1. Der Gewinn als steuerbegründender Tatbestand

Im Gegensatz zur Besteuerung der Handänderung an sich ist hier nicht der Verkehrsvorgang der Handänderung, sondern der daraus resultierende *Gewinn* Steuerobjekt. Die Handänderung bildet zwar in der Regel die Grundlage bzw. den äusseren Anlass der Gewinnrealisation⁵⁴, doch ist z.B. auch die Überführung der Berechtigung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen als steuerauslösender Tatbestand denkbar⁵⁵. Erforderlich ist aber immer die Realisierung eines Zuwachsgewinnes, der sich aus der Differenz des Anlagewertes zum Veräusserungserlös ergibt⁵⁶. Dieser *Anlagewert* oder auch *Buchwert* im Falle einer buchführenden Unternehmung dürfte sich allerdings in der Praxis bei einer blossen Berechtigung, die ihre Selbständigkeit erst mit der Übertragung auf den Berechtigten erlangt, nicht so leicht feststellen lassen. So sieht z.B. das Grundstückgewinnsteuergesetz des Kantons Uri vor, dass, wenn der Erwerbspreis oder der Steuerwert im Zeitpunkt der letzten Handänderung nicht gegeben ist, der jetzige Verkehrswert gilt⁵⁷. Bei Nutzniessung und Wohnrecht dürfte das im allgemeinen der nach den jeweiligen kantonalen Vorschriften zu errechnende *Kapitalwert der Berechtigung* sein⁵⁸.

51 VD-LMSD 10

52 FR-TDE 9

53 GE-LDE 33 und 35

54 Ochsner, S. 60

55 Blumenstein, System, S. 154

56 Höhn, Steuerrecht, § 30, N 13. Der Veräusserungserlös ist der Betrag, der dem Veräusserer tatsächlich zugute kommt. Darin können alle Arten von wertmässig erfassbaren Vorteilen enthalten sein – vgl. P. von Rechenberg, N 77.1.

57 UR-GStG 6

58 Dazu hinten bei den Schenkungssteuern II., A., c), 1.2. auf S. 81 f.

2. Die Handänderung als Grundlage

Abgesehen von dem später kurz behandelten Sonderfall der Überführung der Berechtigung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eines Selbständigerwerbenden⁵⁹ bildet jeweils deren entgeltliche Begründung bzw. Aufhebung den Anlass zu einer steuerbaren Gewinnrealisation. Dem steuerbaren Tatbestand *der Gewinnrealisation* liegt somit regelmässig eine *Handänderung* der dem Nutzniesser oder Wohnberechtigten zustehenden Befugnisse *zugrunde*.

Es wäre deshalb naheliegend, für die Besteuerung des mit der Handänderung verbundenen Vermögensgewinns auf die bei der Besteuerung der Handänderung als solcher verwendete Begriffsumschreibung abzustellen⁶⁰. Eine Reihe von Kantonen kennt denn auch eine übereinstimmende *Umschreibung des Handänderungsbegriffs* sowohl für die Besteuerung der Handänderung an sich als auch für die Besteuerung der sich allenfalls daraus ergebenden Gewinnrealisation⁶¹. Andere Kantone, die sowohl Handänderung als auch Gewinn besteuern, verwenden dagegen für die beiden Steuerarten unterschiedliche Umschreibungen des Handänderungsbegriffes⁶².

Auch wenn die Handänderung Grundlage des damit verbundenen Vermögensgewinns bildet, gibt es zwischen der Besteuerung der Handänderung an sich und derjenigen des mit einer Handänderung verbundenen Gewinns doch erhebliche Unterschiede. Systematisch gehört die auf dem Übertragungsvorgang erhobene Handänderungsabgabe zu den Verkehrssteuern, während die *Steuer auf den mit der Handänderung realisierten Wertzuwachsgewinnen* einen *Spezialfall der Einkommens- bzw. Ertragssteuer* bildet⁶³. Ausser dem steuerbegründenden Tatbestand unterscheiden sich aber auch die von den beiden Steuerarten erfassten Vermögenswerte. Während sich die Handänderungsabgabe in fast allen Kantonen⁶⁴ auf unbewegliches Vermögen beschränkt, erfasst der bei einer Handänderung realisierte

⁵⁹ Vgl. hinten unter 3.3. auf S. 66 f.

⁶⁰ Auch für die dem Vermögensgewinn zugrundeliegende Handänderung stellt sich nämlich die Frage, ob dem Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten durch die Rechtsbegründung ein massgeblicher Teil der Verfügungsbefugnisse des Eigentümers zukommt oder nicht – Egger, S. 47/8 – vgl. auch vorne unter A., b) auf S. 41.

⁶¹ z.B. ZH-StG 161 und 178 – SZ-StG 47 III und HStG 4 lit. e – OW-StG 50 und 129 – NW-GStG 1 und StG 52 – SG-StG 47 und 182 – TG-StG 164 und 148 II

⁶² Z.B. LU-HGG 1 unterwirft nur Eigentumsübertragungen einer Handänderungsabgabe, während nach GStG 3 Ziff. 5 auch Personaldienstbarkeiten, die die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen, erfasst werden. Umgekehrt dagegen BE, wonach gemäss HPAG 5 I lit. b auch selbständige und dauernde Rechte von der Handänderungsabgabe erfasst werden, die Vermögensgewinnsteuer sich aber auf die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten beschränkt, die auf unbeschränkte Dauer eingeräumt worden sind.

⁶³ Höhn, Steuerrecht, § 4, N 23, 24 und 30 sowie N 39 und 40 – Blumenstein, System, S. 151/52 und 167/68

⁶⁴ Ausnahme FR, deren Einregistrierungsgebühr auch die Übertragung von Mobilien erfasst – vgl. vorne unter B., a), 1.3. auf S. 46.

Gewinn grundsätzlich alle Arten von Vermögenswerten⁶⁵. Es drängt sich daher eine nach den verschiedenen Vermögensarten getrennte Betrachtungsweise auf.

3. Die Besteuerung der Gewinne auf den verschiedenen Vermögensarten

3.1. Privatvermögen

3.1.1. Im allgemeinen

Aufgrund der Steuerrechtslehre gehören auch die auf dem Privatvermögen realisierten Kapitalgewinne zu den als *Einkommen* steuerbaren Einkünften⁶⁶. In den einzelnen kantonalen Steuergesetzen werden diese Einkünfte jedoch nicht von der das Einkommen umschreibenden *Generalklausel*⁶⁷ erfasst. Ihre Besteuerung kommt daher nur in Frage, wenn dies im anwendbaren Steuergesetz ausdrücklich vorgesehen ist⁶⁸. Die diesbezüglich in den einzelnen Kantonen getroffenen Regelungen weichen allerdings erheblich voneinander ab.

Während die *Gewinne* auf unbeweglichem Privatvermögen in allen Kantonen auf kantonaler oder kommunaler Ebene einer Sondersteuer⁶⁹ unterworfen werden, bleiben die Gewinne auf beweglichem Privatvermögen in den meisten Kantonen unbesteuert. Die übrigen Kantone unterscheiden sich einerseits in solche, die Vermögensgewinne auf beweglichem Privatvermögen ganz oder teilweise einer besonderen Kapitalgewinnsteuer unterwerfen, und andererseits in solche, die die Vermögensgewinne zwar gesondert berechnen, die so berechneten Gewinne aber zusammen mit den übrigen Einkünften als ordentliches Einkommen besteuern.

Voraussetzung für die Behandlung als Kapitalgewinn ist jedoch immer, dass der dem Gewinn zugrundeliegende Verkehrsvorgang vom anzuwendenden Steuergesetz

65 Dabei werden Gewinne auf Geschäftsvermögen vom gesetzlichen Einkommensbegriff erfasst. Gewinne auf Privatvermögen können dagegen nur bei Vorhandensein einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift besteuert werden. Diese ist bei unbeweglichem Privatvermögen praktisch in allen Kantonen gegeben (Ochsner, S. 151). Bei beweglichem Privatvermögen sehen die meisten Kantone dagegen Steuerfreiheit vor. In einem Teil der übrigen Kantone werden die Gewinne zudem nur auf einzelnen Vermögenswerten und unter bestimmten Voraussetzungen besteuert – Zuppinger, StR 31 (1976), S. 6 f.

66 Blumenstein, System, S. 144 und 152 – Höhn, Steuerrecht, § 18, N 1 und 2 – Reimann/Zuppinger/Scharrer, Vorbemerkungen zu §§ 19–32 StG, N 6 – Grüniger/Studer, S. 329

67 ZH-StG 19 – BE-StG 26 II – LU-StG 22 Ziff. 4 – UR-StG 22 lit. h – SZ-StG 19 III lit. g – OW-StG 26 lit. h – NW-StG 14 – GL-StG 18 – ZG-StG 18 I – FR-LIC 27 ff. – SO-StG 30 I lit. e – BS-StG 41 III – BL-StG 23 III – SH-StG 18 – AR-StG 19 II Ziff. 2 – AI-StG 23 lit. a – SG-StG 23 – GR-StG 19 – AG-StG 23 – TG-StG 15 – TI-LT 16 III – VD-LID 20 – VS-LF 12 III – NE-LID 23 – GE-LCP 16 – JU-LID 26 II

68 Zuppinger, StR 31, S. 6

69 In SO wird die Sondersteuer als Zuschlag zur Einkommenssteuer erhoben – StG 71 ff. – vgl. dazu hinten unter 3.1.3. auf S. 60, insbes. FN 142.

als *Realisation* eingestuft wird⁷⁰. Dies ist häufig nicht der Fall bei der Begründung bzw. Aufhebung von Nutzniessung oder Wohnrecht. Die für die Begründung bzw. vorzeitige Aufhebung der Berechtigung erhaltene Gegenleistung wird dann unabhängig davon, ob sie als einmalige Zahlung oder in Form von wiederkehrenden Leistungen erfolgt⁷¹, vollumfänglich als Einkommen besteuert⁷².

Obschon in den meisten Kantonen die für Einräumung bzw. vorzeitige Aufhebung der Berechtigung erhaltene Gegenleistung als *Vermögensertrag* und nicht als Kapitalgewinn besteuert wird, geht die im folgenden getroffene Einteilung von der Kapitalgewinnbesteuerung der Kantone aus.

3.1.2. Gewinne auf beweglichem Privatvermögen

3.1.2.1. Realisierter Gewinn bleibt unbesteuert

Soweit die Gewinne auf beweglichem Privatvermögen steuerfrei sind⁷³, fehlt auch eine *Umschreibung* des zu diesen Gewinnen führenden *Realisationsvorgangs* in den Steuergesetzen. Ob mit der Einräumung bzw. Aufhebung der Nutzniessung (z.B. an Wertschriften) Vermögen im Umfang des Kapitalwertes der Nutzniessung realisiert wird oder nicht, ist aber gerade in jenen Kantonen von besonderer Bedeutung⁷⁴, die Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen unbesteuert lassen. Wird die Einräumung bzw. Aufhebung der Nutzniessung nämlich als Realisation im Sinne des betreffenden Steuergesetzes eingestuft, bleibt die dafür erhaltene Gegenleistung im Umfang des Anlage- bzw. Kapitalwertes der Nutzniessung als Vermögensumlagerung und für den diesen Wert übersteigenden Betrag als Kapitalgewinn unbesteuert. Wird darin jedoch kein Realisationsvorgang gesehen⁷⁵, bildet die Gegenleistung nicht einen Ersatz für erlittenen Substanzverlust, sondern einen Wertzufluss

70 Vgl. vorne unter I. sowie Weidmann, StR 19, S. 151 Oesch, S. 106 Zuppinger, StR 31, S. 51 f.

71 Eine Ausnahme bildet UR-GStG I II, wonach nur die Einräumung der Berechtigung gegen eine einmalige Vergütung als Realisation eingestuft wird.

72 Reimann/Zuppinger/Schärner, § 161 StG, N 70 und 84 Ochsner, S. 121 Oesch, S. 20, insbes. FN 25

73 Der Gewinn wird auch in jenen Kantonen nicht als Einkommen besteuert, die ihn im Gesetz nicht ausdrücklich als einkommenssteuerfrei bezeichnen. So bleibt er auch im Kt. ZH gänzlich unbesteuert Reimann/Zuppinger/Schärner, a § 23 StG, N 17 in Verb. mit EB zu § 23, N 162.

74 Wenn z.B. für die Einräumung einer Nutzniessung an Aktien im Hinblick auf die damit verbundenen, nicht vermögensmässigen Rechte wie Stimmrecht (OR 690 II) usw. erheblich mehr bezahlt wird als der Kapitalwert der Nutzniessung

75 So etwa im Kt. ZH – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b, N 93

unter Erhaltung der Substanz⁷⁶. Als Wertzufluss stellt die Gegenleistung aber Vermögensertrag dar und wird vollumfänglich als Einkommen besteuert⁷⁷.

Wenn auch die Substanz des Nutzniessungsgutes durch die Einräumung der Nutzniessung nicht angezehrt wird, so bedeutet die auch nur vorübergehende Unmöglichkeit, dem Eigentum immanente Rechte⁷⁸ ausüben zu können, doch eine *Vermögens-einbusse*. Meines Erachtens müsste deshalb die Gegenleistung im Umfang des Kapitalwertes der eingeräumten bzw. aufgehobenen Nutzniessung als blosse Vermögensumlagerung auch dann steuerfrei bleiben, wenn die Gegenleistung mangels eines Realisationsvorganges als Vermögensertrag besteuert wird⁷⁹.

Da der steuerfreie Kapitalgewinn auf beweglichem Privatvermögen in den einzelnen Steuergesetzen nicht vom steuerbaren Vermögensertrag abgegrenzt wird, drängt sich schon aus Gründen der einheitlichen Behandlung von beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen eine *analoge Anwendung der Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer* auf.

Danach kann in den meisten Kantonen erst dann von einer Realisation gesprochen werden, wenn nicht nur die Bewirtschaftung oder Veräusserung durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, sondern diese *Beeinträchtigung* auch für *unbeschränkte Zeit* erfolgt⁸⁰. Bildet nicht nur das Mass der Beeinträchtigung, sondern auch deren Dauer eine Voraussetzung für die Einstufung der Rechtsbegründung als Realisation, bedeutet auch die Begründung einer Verfügungsnutzniessung noch keine Realisation. Nur mit dem uneigentlichen Niessbrauch, bei

76 Zur Abgrenzung zwischen Kapitalgewinn und Vermögensertrag – Zuppinger, StR 31, S. 11 ff.

77 Wie der Gewinn, so setzt auch die Vermögensumlagerung eine Realisation voraus. Anders Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. f StG, N 10, wonach die für Einräumung bzw. Ablösung einer Nutzniessung geleistete Entschädigung (gemeint ist hier die Gegenleistung im Umfang des Anlage- bzw. Kapitalwertes) eine steuerfreie Vermögensumlagerung darstellt. Eine mögliche Begründung für die Besteuerung der Vergütung als Einkommen ist, dass die wirtschaftliche Stellung der Nutzniesser am ehesten derjenigen eines Mieters oder Pächters entspricht. Zivilrechtlich besteht ein Unterschied, indem der Mieter oder Pächter im Gegensatz zum Nutzniesser nicht verhindern kann, dass er sein Recht bei Veräusserung des Gegenstandes durch den Eigentümer an einen Dritten verliert, wenn der Dritterwerber sich weigert, in das Miet- bzw. Pachtverhältnis einzutreten (OR 259). Zwar kann das obligatorische Miet- oder Pachtrecht für Immobilien durch Vormerkung im Grundbuch dinglich verstärkt werden (ZGB 959) und erfährt insofern eine Annäherung an ein Servitut, doch gilt dies nicht für die hier in Frage stehenden Mobilien. Im Gegensatz zum Mieter oder Pächter wird der Nutzniesser dagegen regelmässig sowohl hinsichtlich der Einkommens- als auch der Vermögenssteuer besteuert, als ob er der Eigentümer des belasteten Gegenstandes wäre. Unter diesem Gesichtspunkt ist eine Behandlung des Nutzniessers entsprechend den für Mieter oder Pächter geltenden Regeln ungerechtfertigt – vgl. auch Oesch, S. 20, insbes. FN 25 – AG-GVE 1962, S. 242 – Mittelbach, S. 36.

78 Hier v.a. Verwaltungs- und Nutzungsrechte. Die Belastung mit einer eigentlichen Nutzniessung bringt zwar keine rechtliche, aber doch eine wirtschaftliche Verfügungsbeschränkung, indem sich das mit der Nutzniessung belastete Gut nur schwer veräussern lässt.

79 In diesem Sinne Bosshardt, S. 78 und Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. f StG, N 10

80 ZH-StG 161 II lit. b – LU-GStG 3 Ziff. 5 – SZ-StG 47 III – GL-StG 145 II – ZG-GGStR 3 II Ziff. 2 für die Gemeinde Zug – FR-LIC 50 II lit. c – SH-StG 59a Ziff. 3 – AG-GStG 2 IV – VS-LF 45 II lit. c sowie OW-StG 50 lit. d, das lediglich auf die Dauer abstellt

dem nebst Nutzen, Verwaltung und Verfügungsbefugnissen auch das Eigentum als solches auf den Berechtigten übergeht, ist in diesen Kantonen eine Realisation verbunden. Dasselbe gilt auch für die im Kanton Genf geltende Regelung⁸¹, wonach nur die tatsächliche oder wirtschaftliche Übertragung von Eigentum einer Realisation gleichkommt.

Beschränkt sich die Regelung dagegen nicht auf die einer Eigentumsübertragung entsprechenden Rechtsgeschäfte, sondern sind sämtliche *Rechtsgeschäfte* miterfasst, die *bezüglich der Verfügungsgewalt* über den zu belastenden Gegenstand tatsächlich und wirtschaftlich wie eine *Veräußerung* wirken⁸², so kann je nach der im betreffenden Kanton geltenden Praxis auch die Begründung einer Verfügungsnutzniessung als Realisation eingestuft werden. Das gilt insbesondere auch in jenen Kantonen, die *lediglich* die *wesentliche Beeinträchtigung* als Voraussetzung im Gesetz anführen, ohne die Dauer als zusätzliches Element zu nennen⁸³. Je nach der im Kanton geltenden Praxis bedeutet auch das Einräumen einer eigentlichen Nutzniessung, zumindest für eine längere Berechtigungsdauer, schon eine wesentliche Beeinträchtigung und damit eine Realisation.

Überall dort, wo die Begründung einer *Nutzniessung* im Zusammenhang mit der Besteuerung des Grundstückgewinns ausdrücklich *im Gesetz* genannt wird⁸⁴, führt eine analoge Anwendung dazu, dass die Einräumung einer Nutzniessung auf beweglichem Privatvermögen in jedem Fall einer Realisation gleichkommt⁸⁵.

Zur Besteuerung der für Einräumung bzw. vorzeitige Aufhebung einer Nutzniessung auf beweglichem Privatvermögen erhaltenen Gegenleistung kann somit folgendes gesagt werden: Unter dem Gesichtspunkt der in den betreffenden Kantonen für die Grundstückgewinnsteuer getroffenen Regelung wäre eine derartige *Gegenleistung* in den Kantonen *Uri* (nur bei einmaliger Leistung) und *Neuenburg steuerfrei*. In den übrigen Kantonen würde die Gegenleistung dagegen im allgemeinen⁸⁶ als Vermögensertrag der Einkommenssteuer unterworfen.

3.1.2.2. Realisierter Gewinn wird teilweise besteuert

Bei den Kantonen, die bestimmte Teile des beweglichen Privatvermögens einer Kapitalgewinnsteuer unterwerfen, ist zu unterscheiden zwischen jenen, die Wertpapiergewinne generell⁸⁷ erfassen, und jenen, die nur eine in einem bestimmten

81 GE-LCP 80

82 AI-GStG 1 II – TI-LMVI 2 – VD-LID 40 II

83 NW-GStG 1 III lit. b – AR-StG 55 IV Ziff. 2

84 UR-GStG 1 Ziff. 2 – NE-LIGI 1 II Ziff. 2

85 Vgl. auch hinten unter 3.1.3. auf S. 60

86 Je nach der Art der begründeten Nutzniessung könnte in den Kten. NW und AR ebenfalls eine Realisation und damit für die Gegenleistung im Umfang des realisierten Mehrwertes Kapitalgewinn angenommen werden.

87 Mindestbetrag Fr. 2'000.– gilt auch für Lotteriegewinne – BE, JU

Mindestumfang bestehende Beteiligung⁸⁸ an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft besteuern. Die übrigen Gewinne auf beweglichem Privatvermögen bleiben unbesteuert.

Sämtliche Wertpapier- und Lotteriegewinne von mindestens Fr. 2'000.– werden in den Kantonen *Bern* und *Jura* einer besonderen *Vermögensgewinnsteuer* unterworfen⁸⁹. Die Wertpapiergewinne werden jedoch nur insoweit erfasst, als sie innert 10 Jahren seit dem Erwerb des veräusserten Wertpapiers erzielt werden⁹⁰. Nach Ablauf dieser Besitzesdauer bleibt der Gewinn wie auch derjenige bis zu Fr. 2'000.– oder der auf anderen Werten des beweglichen Privatvermögens erzielte gänzlich steuerfrei⁹¹. Nicht als Veräusserungen gelten zeitlich beschränkte Belastungen⁹². Da die *Nutzniessung* durch ihre Bindung an die Person des Berechtigten *nur* für *beschränkte Dauer* eingeräumt werden kann, wird die dafür erhaltene *Gegenleistung* als *Vermögensertrag* der Einkommenssteuer unterworfen⁹³.

Die Kantone *St. Gallen* und *Wallis* erfassen dagegen nur die auf Gesellschaftsbeteiligungen von wenigstens 15 bzw. 20% realisierten Kapitalgewinne⁹⁴. Diese *Beteiligungsgewinnsteuer* ist im Hinblick auf einen Gesetzesentwurf zur Vereinheitlichung des Steuerwesens⁹⁵ auch im Kanton Tessin eingeführt, inzwischen aber wieder fallengelassen worden⁹⁶. Im Kanton *St. Gallen* fallen darunter Vermögensrechte (insbesondere Aktien, Aktienzertifikate, Genussaktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Wandelobligationen, Stammeinlagen und Anteilscheine) an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften⁹⁷. Als Veräusserung gelten Rechtsgeschäfte, mit denen rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum an einer Beteiligung ganz oder teilweise übertragen wird⁹⁸. Diese Umschreibung beschränkt sich auf Übertragungen, die ein dem Eigentum entsprechendes Recht an der Mindestbeteiligung vermitteln⁹⁹. Die *Begründung einer Nutzniessung* kommt daher auch bei einer sehr viel höheren

88 20 bzw. 15% – SG, VS

89 BE-StG 77 – JU-LID 86

90 Die Beschränkung gilt nicht für alle Beteiligungen an Aktien- oder Stammkapital von Immobiliengesellschaften oder -genossenschaften – Gyga/Vallender, Bd. 3, S. 57.

91 Gruber, Art. 77, Ziff. 2, 3 und 5

92 BE-StG 77 III lit. c. Obschon sich diese Bestimmung nur auf Belastungen an Grundstücken bezieht, wird sie in der Praxis ganz allgemein, also auch auf bewegliches Vermögen, angewendet – Gruber, Art. 77 Ziff. 4 – Oesch, S. 46.

93 Gruber, Art. 28 Ziff. 3. Die in BE-StG 77 III lit. c erwähnten Teilveräusserungen erfordern nach der Praxis ebenfalls eine zeitlich unbeschränkte Dauer – Gruber, Art. 77 Ziff. 8. Die Regelung, wonach die Vergütung nur insoweit als Einkommen steuerbar sein soll, als sie den Erwerbspreisanteil (bei der Nutzniessung wäre dies der Kapitalwert) übersteigt, kommt somit nicht zur Anwendung – vgl. auch JU-LID 86 III lit. c.

94 SG-StG 34 – VS-LF 34

95 Zu diesem schon bei seiner Einführung umstrittenen Harmonisierungsvorschlag – Böckli, ASA 42, S. 369 ff. und Cagianut, ASA 42, S. 433 ff.

96 TI-LT 280

97 SG-StG 20 lit. h, 23 und 24

98 SG-StG 35 – vgl. auch VS-LF 35

99 Vgl. dazu auch Oesch, S. 62

Beteiligung *nicht* einer *Veräusserung* gleich. Die bei Einräumung bzw. Aufhebung einer Nutzniessung an dieser Mindestbeteiligung erhaltene *Gegenleistung* bildet daher *Vermögensertrag*.

3.1.2.3. Realisierter Gewinn wird vollumfänglich besteuert

Bei den Kantonen, die Vermögensgewinne auf beweglichem Privatvermögen besteuern, kann unterschieden werden zwischen jenen, die diese Gewinne einer besonderen Kapitalgewinnsteuer unterwerfen, und jenen, die sie im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer erfassen.

Eine *besondere Kapitalgewinnsteuer* wird in den Kantonen *Basel-Stadt* und *Thurgau* erhoben¹⁰⁰. Die Steuergesetze beider Kantone umschreiben die dem Kapitalgewinn zugrundeliegende Realisation nicht näher.

Die Praxis zum *Basler* Steuergesetz sieht in Anlehnung an die Regelung in den meisten Kantonen in der Nutzniessungsbegründung bzw. -aufhebung keinen der Veräusserung entsprechenden Vorgang¹⁰¹. Die für die Einräumung der Nutzniessung erhaltene *Vergütung* wird daher als *Einkommen*¹⁰² besteuert. Dies gilt auch für die Vergütung des von der Belastung befreiten Eigentümers an den vor Ablauf der Berechtigungsdauer auf sein Recht verzichtenden Nutzniesser. Sonst bleibt der Wegfall der Nutzniessung aber unbesteuert¹⁰³.

Während die Bestimmung über den Kapitalgewinn im baselstädtischen Steuergesetz¹⁰⁴ sowohl den auf beweglichem als auch den auf unbeweglichem Privatvermögen¹⁰⁵ realisierten Wertzuwachs erfasst, wird im Steuergesetz des Kantons *Thurgau* zwischen Kapitalgewinn auf beweglichem Privatvermögen¹⁰⁶ und Grundstücksgewinn auf unbeweglichem Vermögen¹⁰⁷ unterschieden. Aufgrund der Praxis zur Grundstücksgewinnsteuer im Kanton Thurgau wird die Einräumung von Nutz-

100 BS-StG 55 – TG-StG 38

101 Vgl. Grüninger/Studer, S. 338. Da sich der die Nutzniessung einräumende Eigentümer seines Rechts nur vorübergehend begibt, es nach Beendigung der Nutzniessung also ohne weiteres wieder ausüben kann, ersetzt die Vergütung nicht den endgültigen Verlust des Rechts – vgl. aber Grüninger/Studer, S. 359, wonach bei dem unter Zurückbehaltung der Nutzniessung veräusserten Vermögenswert der kapitalisierte Wert der Nutzniessung abziehen ist. Bildet aber die zurückbehaltene Nutzniessung einen bestimmten Wert im Sinne der Kapitalgewinnbesteuerung, so muss dies auch bei der Nutzniessungsübertragung der Fall sein. Entweder wird die Nutzniessung unter dem Gesichtspunkt der Kapitalgewinnsteuer berücksichtigt oder nicht, wie dies etwa in TG-RKE 1977, Nr. 67 und RKE 1975, Nrn. 129 und 130 entschieden wurde.

102 BS-StG 38

103 Grüninger/Studer, S. 179

104 BS-StG 55

105 Grüninger/Studer, S. 329 – Steuern der Schweiz, III. Teil, C 12

106 TG-StG 38

107 TG-StG 148. Erfasst werden hier nicht nur Gewinne auf Privat-, sondern auch auf Geschäftsvermögen – Ochsner, S. 138 – Zuppinger, StR 31, S. 59.

niessung oder Wohnrecht nicht als eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende Handänderung angesehen¹⁰⁸. Schon aus diesem Grund, aber auch unter dem Gesichtspunkt des in Verbindung mit dem baselstädtischen Steuergesetz umschriebenen Veräusserungsbegriffs ist die bei Einräumung einer Nutzniessung auf beweglichem Privatvermögen erhaltene *Vergütung* als *Einkommen* zu versteuern.

In den Kantonen *Solothurn*, *Basel-Land* und *Graubünden* werden Gewinne auf beweglichem Privatvermögen zwar der allgemeinen *Einkommenssteuer* unterworfen, aber unter Berücksichtigung von speziellen Steuerfreibeträgen und einer Abstufung nach der Besitzesdauer gesondert berechnet¹⁰⁹.

Nach *solothurnischem* Steuergesetz tritt die Gewinnsteuerpflicht bei der "Begründung und Rückübertragung von Rechten (Kaufrecht, Baurecht usw.)" ein. Ob auch die Nutzniessung zu diesen Rechten gehört, ist aufgrund des Gesetzeswortlauts schwer zu sagen. Eine Praxis besteht zu dieser Frage offenbar nicht. Würde die Einräumung bzw. vorzeitige Aufhebung der Nutzniessung als Realisation eingestuft, wäre nur die ihren Kapitalwert übersteigende Vergütung unter Berücksichtigung der Reduktion für die Besitzesdauer¹¹⁰ der Einkommenssteuer unterworfen¹¹¹. Das Verneinen einer Realisation bei der Nutzniessungsbegründung bzw. -aufhebung hätte zur Folge, dass die dafür erhaltene Vergütung als Vermögensertrag vollumfänglich der Einkommenssteuer unterworfen werden könnte¹¹².

Wie in den Steuergesetzen der Kantone Basel-Stadt und Thurgau, setzt der Gewinn auch im Steuergesetz von *Basel-Land* eine "Veräusserung" voraus¹¹³. In Anlehnung an die Praxis der beiden anderen Kantone kann daher auch für den Kanton Basel-Land davon ausgegangen werden, dass die Einräumung bzw. Aufhebung einer Nutzniessung keine Veräusserung im Sinne des Steuergesetzes bildet. Die für die eingeräumte bzw. vorzeitig aufgehobene Nutzniessung erhaltene *Vergütung* unterliegt daher der Einkommenssteuer als *Vermögensertrag*¹¹⁴.

Das *Bündner* Steuergesetz verweist für die der Kapitalgewinnbesteuerung auf beweglichem Privatvermögen zugrundeliegende Veräusserung¹¹⁵ ausdrücklich auf die im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer umschriebene Handänderung¹¹⁶. Die zu dieser Bestimmung bestehende Praxis sieht in der Einräumung eines Baurechts keine Handänderung¹¹⁷. Dies muss auch für die ein weniger einschnei-

108 TG-RKE 1977, Nr. 67 sowie RKE 1975, Nrn. 129 und 130 – vgl. auch unter 3.1.3., S. 59

109 SO-StG 35 ff. in Verb. mit 30 I lit. e – BL-StG 37 I in Verb. mit 23 III – GR-StG 19 ff.

110 SO-StG 38

111 Wird die Vergütung aber statt in einer einmaligen in einer periodischen Leistung entrichtet, unterliegt sie vollumfänglich der für Renteneinkünfte geltenden Einkommensbesteuerung – SO-StG 37 V in Verb. mit 33 V.

112 SO-StG 30 – vgl. aber unter 3.1.2.4. auf S. 58

113 BL-StG 37 II

114 BL-StG 23 I und 24 lit. e

115 GR-StG 19

116 GR-StG 74 II

117 von Rechenberg, N 74.3.1.

denes Recht verkörpernde Nutzniessung gelten. Die für eine Nutzniessungsbegründung erhaltene *Vergütung* bildet daher regelmässig *Vermögensertrag*¹¹⁸.

3.1.2.4. Schlussfolgerung

Aufgrund der meisten kantonalen Steuergesetze ist die Begründung einer Nutzniessung nicht als Realisation einzustufen. Die für die Einräumung oder eine vorzeitige Ablösung der Nutzniessung erbrachte Gegenleistung bildet daher in diesen Kantonen Vermögensertrag. Dieser *Vermögensertrag sollte* allerdings *im Umfang des Kapitalwertes der Nutzniessung als eine blosser Vermögensumlagerung unbesteuert bleiben*¹¹⁹. Schon vom Begriff her ist zwar auch eine Vermögensumlagerung nicht ohne Realisation möglich. Da der die Nutzniessung begründende Eigentümer durch die Belastung aber eine endgültige Vermögenseinbusse¹²⁰ erleidet, findet bei der Nutzniessungsbegründung insofern eben doch eine Vermögensrealisation statt.

3.1.3. Gewinne auf unbeweglichem Privatvermögen

Bei Gewinnen auf unbeweglichem Privatvermögen besteht insofern eine gewisse Einheitlichkeit, als sie in *sämtlichen* Kantonen von einer *Sondersteuer* erfasst werden. In fast allen Kantonen¹²¹ beschränkt sich diese Sondersteuer auf Gewinne aus unbeweglichem Vermögen, wobei knapp die Hälfte dieser Kantone Gewinne auf unbeweglichem Geschäftsvermögen miteinschliesst¹²². Die übrigen Kantone¹²³ besteuern die Gewinne auf unbeweglichem Privatvermögen im Rahmen einer Vermögens- bzw. Kapitalgewinnsteuer, der je nach Kanton auch Gewinne auf beweglichem Privatvermögen ganz¹²⁴ oder teilweise¹²⁵ sowie Gewinne auf Geschäftsvermögen¹²⁶ unterliegen.

118 GR-StG 18 I lit. d

119 Bosshardt, S. 78/79 - Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. f StG, N 10

120 Bei der eigentlichen Nutzniessung durch die Unmöglichkeit, die Vermögenssubstanz zu verwalten und zu nutzen sowie die erschwerte Veräusserbarkeit während der Nutzniessungsdauer. Beim Verfügungsniessbrauch zusätzlich durch die Unmöglichkeit, den mit der Nutzniessung belasteten Gegenstand veräussern zu können.

121 ZH-StG 161 - LU-GStG 1 - UR-GStG 1 - SZ-StG 47 - OW-StG 49 - NW-GStG 1 - GL-StG 143 - ZG-StG 125 (Gemeinde Zug: GGStR 2) - FR-LIC 49. Als Zuschlag zur Einkommenssteuer SO-StG 71 - BL-StG 72 - SH-StG 59 - AR-StG 55 - AI-GStG 1 - SG-StG 46 - GR-StG 74 - AG-GStG 1 - TG-StG 148 - TI-LMVI 1 - VD-LID 40 - VS-LF 44 - NE-LIGI 1 - GE-LCP 80

122 ZH, UR, SZ, SO, BL, AI, TG, TI, NE, zugerische Gemeinden - vgl. Zuppinger, StR 31, S. 59

123 BE-StG 77 - BS-StG 55 - JU-LID 86

124 BS

125 BE, JU

126 BE, JU

Wie bereits im Zusammenhang mit der Besteuerung von Gewinnen auf beweglichem Privatvermögen ausgeführt¹²⁷, sehen die meisten kantonalen Steuergesetze in der Einräumung bzw. Aufhebung einer Nutzniessung keinen Kapitalgewinn auslösenden Realisationsvorgang. So wird im Kanton *Zürich* wie auch in zahlreichen anderen Kantonen die Besteuerung des Grundstückgewinns auf privatrechtliche Dienstbarkeiten beschränkt, die die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigen¹²⁸. „Dauernd“ ist dabei in den meisten kantonalen Steuergesetzen als „von unbeschränkter Dauer“ zu verstehen¹²⁹, so dass die begriffsnotwendig nur für eine beschränkte Dauer bestellbaren Personaldienstbarkeiten im allgemeinen¹³⁰ nicht darunterfallen. Dasselbe gilt auch für Kantone, in deren Steuergesetzen nur von „dauernd“ oder „unbeschränkter Dauer“ die Rede ist, ohne die Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung zu verlangen¹³¹. Nicht so eindeutig liegt der Fall dagegen in jenen Kantonen, die eine Realisation ganz allgemein in sämtlichen Rechtsgeschäften sehen, die sich auf die Verfügungsgewalt über das Grundstück tatsächlich oder wirtschaftlich wie eine Handänderung auswirken¹³². In der Praxis¹³³ wird aber auch hier die mit Nutzniessung oder Wohnrecht verbundene Beeinträchtigung des Eigentums als nicht genügend intensiv angesehen, um auch nur eine Teilrealisation anzunehmen.

In bezug auf die Frage, ob nicht nur eine Übertragung des Eigentums, sondern auch eine Belastung desselben einen Realisationsvorgang darstellt, ist den Steuergesetzen der Kantone *Basel-Stadt* und *Genf* nichts Näheres zu entnehmen¹³⁴. In der Praxis beider Kantone wird die mit der Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht verbundene Eigentumsbeschränkung aber offensichtlich nicht als intensiv genug eingestuft, um einer Realisation zu entsprechen¹³⁵.

127 Vgl. vorne unter 3.1.2. auf S. 52 ff.

128 ZH-StG 161 II lit. b – LU-GStG 3 Ziff. 5 – SZ-StG 47 III – GL-StG 145 II – ZG-GGStR 3 Ziff. 2 (Gemeinde Zug) – FR-LIC 50 II lit. c – BL-StG 72 II lit. b – SH-StG 59a I Ziff. 3 – SG-StG 47 III – AG-GStG 2 IV – TG-StG 148 II lit. b – VS-LF 45 II lit. c

129 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 161 StG, N 70 und AG-GVE 1966, S. 45 f.

130 Obschon sich diese Formulierung auch in SG-StG 47 III findet, ist unter Berücksichtigung der Praxis zum gleichlautenden Art. 182 III StG anzunehmen, dass eine für längere Zeit (z.B. über 30 Jahre) begründete Nutzniessung als Realisation angesehen wird – vgl. vorne unter I., B., a), 1.3. auf S. 45.

131 BE-StG 81 II lit. b. Anders noch unter dem alten Art. 78 StG; vgl. dazu MBVR 1964, Nr. 107 – OW-StG 50 lit. d – JU-LID 92 II lit. b

132 GR-StG 74 II. Ähnlich auch AI-GStG 1 – TI-LMVI 2 – NE-LIG 1 II Ziff. 2 – VD-LID 40 II

133 Vgl. z.B. von Rechenberg, N 74.3.1.

134 BS-StG 55 – GE-LCP 80

135 Zu BS stellt Rieme, S. 130 fest, dass beschränkte dingliche Rechte nicht als Veräusserung bzw. Teilveräusserung und damit als Grundlage für die Kapitalgewinnbesteuerung angesehen werden können. Anderer Meinung scheinen Grüninger/Studer, S. 342/43 zu sein. GE zählt zwar einige Ersatztatbestände für die Realisierung auf, zu denen die Bestellung beschränkter dinglicher Rechte aber nicht gehört – Rieme, S. 148 – Steuern der Schweiz, III. Teil, C 25.

Aufgrund des *nidwaldnerischen* Grundstückgewinnsteuergesetzes¹³⁶ muss die privatrechtliche Dienstbarkeit zwar die Bewirtschaftung oder Veräusserung des Grundstücks "wesentlich" beeinträchtigen, von "dauernd" ist jedoch nicht die Rede. Da sowohl Nutzniessung als auch Wohnrecht die Bewirtschaftung des Grundstückes wesentlich beeinträchtigen, müsste die den Kapitalwert der Berechtigung übersteigende Vergütung meines Erachtens als Grundstückgewinn besteuert werden. Im Umfang des Kapitalwertes der Berechtigung findet dann eine steuerfreie Vermögensumlagerung statt¹³⁷.

In den Kantonen *Uri* und *Neuenburg* ist die Bestellung einer Nutzniessung dagegen in den Gesetzen ausdrücklich als einer Veräusserung entsprechend und damit als Grundlage für die Besteuerung eines Grundstückgewinnes erwähnt¹³⁸. Im Gegensatz zum Kanton *Neuenburg* unterliegen im Kanton *Uri* aber bei Baurechten und damit wohl auch bei Nutzniessungen und Wohnrechten nur die einmaligen Zahlungen der Grundstückgewinnsteuer, die wiederkehrenden Leistungen dagegen der Einkommens- bzw. Ertragssteuer¹³⁹.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass bei der Begründung¹⁴⁰ von Nutzniessung oder Wohnrecht¹⁴¹ nur in den Kantonen *Uri* und *Neuenburg* kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift sowie in *Nidwalden* (und unter Umständen auch in *Solothurn*¹⁴²) aufgrund der Interpretation des Gesetzeswortlauts eine dafür erbrachte Gegenleistung im Umfang des realisierten Mehrwertes (hier wohl nur als Differenz zwischen Vergütung und Kapitalwert errechenbar) als Grundstückgewinn besteuert wird. In den übrigen Kantonen, wozu nach der Formulierung der Gesetzesbestimmung auch der Kanton *St. Gallen* gehören würde, müsste schon aus Gründen der einheitlichen Rechtsanwendung Vermögensertrag angenommen werden. Bei der Besteuerung der Vergütung als Vermögensertrag stellt sich aber auch hier, wie schon beim beweglichen Privatvermögen¹⁴³, das Problem, ob die ganze Vergütung¹⁴⁴ oder nur der den Kapitalwert der eingeräumten Berechtigung übersteigende Teil der Einkommenssteuer unterworfen werden soll¹⁴⁵.

136 NW-StG 1 III lit. b

137 Zu diesem Ergebnis kommt man auch unter dem Gesichtspunkt der zur Handänderungssteuer bestehenden Praxis. Wird doch die Rechtsbegründung gemäss NW-StG 52 als Handänderung besteuert, obschon die Bewirtschaftung hier nicht nur wesentlich, sondern auch dauernd beeinträchtigt sein muss – vgl. dazu vorne unter I., B., a), 1.3. auf S. 45.

138 UR-GStG 1 II – NE-LIGI 1 II Ziff. 2

139 Die Steuern der Schweiz, III. Teil, C 4, S. 2 – anders für NE, C 24, S. 1

140 Gemäss Guhl, S. 80 lässt nur die Errichtung eines Personalservituts die Grundstückgewinnsteuerpflicht entstehen. Die vorzeitige Aufhebung wäre die Preisgabe eines persönlichen Rechts und müsste (wenn überhaupt) als Kapitalgewinn besteuert werden.

141 In den Steuergesetzen nicht ausdrücklich genannt, in der Praxis aber meist gleich wie Nutzniessung behandelt.

142 Hier als Zuschlag zur Einkommenssteuer – SO-StG 71–73

143 Vgl. vorne unter 3.1.2.4. auf S. 58

144 Diese Lösung schreibt ZH-StG 161 II lit. b ausdrücklich vor – vgl. auch Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. c und d StG, N 19–21 sowie § 161 StG, N 70 und 84.

145 Wird aber die gesamte für die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht geleistete Vergütung beim Eigentümer als Einkommen bzw. Ertrag besteuert, wie dies etwa in ZH-

3.2. *Geschäftsvermögen*

3.2.1. *Im allgemeinen*

Wird Geschäftsvermögen mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belastet, sind zweierlei Unterscheidungen zu treffen. Einmal muss unterschieden werden, ob die Belastung nur an einzelnen Gegenständen des Geschäftsvermögens begründet wird, die für sich alleine z.B. keine Erwerbstätigkeit des Nutzniessers ermöglichen, oder ob ein ganzer Geschäftsbetrieb bzw. Teile desselben, die selbständig betrieben werden können, Gegenstand einer Nutzniessung sind. Da eine Reihe von Kantonen¹⁴⁶ den aus unbeweglichem Geschäftsvermögen resultierenden Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterwirft, ist ausserdem zwischen der Belastung von unbeweglichem und derjenigen von beweglichem Geschäftsvermögen zu unterscheiden.

Die *Belastung einzelner Gegenstände* des Geschäftsvermögens kann entweder zugunsten einer Privatperson oder einer anderen Unternehmung erfolgen. Bei einer Privatperson als Berechtigtem ist ausser einer Nutzniessung auch die Begründung eines Wohnrechts an einer zum Geschäft gehörenden Liegenschaft denkbar. Als Nutzniessungsgegenstände kommen nebst Grundstücken vor allem Immaterialgüter im Sinne von Art. 665 Abs. 2 OR, Wertschriften und andere Rechte sowie längerfristige Forderungen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftseinrichtungen, Transportmittel und Werkzeuge in Frage. Praktisch handelt es sich dabei ausschliesslich um Gegenstände des *Anlagevermögens*, da die Güter des Umlaufvermögens laufend in anderes Vermögen umgesetzt werden¹⁴⁷ und deshalb für eine Nutzniessung ungeeignet sind.

Bei der *Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb* wird zwangsläufig nicht nur das Anlage-, sondern auch das Umlaufvermögen erfasst. Um dem Nutzniesser die Führung des Geschäfts zu ermöglichen, muss an den Gegenständen des Umlaufvermögens uneigentliche Nutzniessung oder zumindest Dispositionsniessbrauch begründet werden. Der die Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb bestel-

StG 161 II lit. b ausdrücklich vorgesehen ist, kommt es an sich zu einer doppelten Belastung desselben Substrats. Der Berechtigte versteuert nämlich den ihm kraft seiner Rechtsstellung zukommenden Nutzungs- oder Gebrauchswert als Einkommen bzw. Ertrag, obschon auch schon der Eigentümer auf der für diesen Nutzungs- oder Gebrauchswert bei Rechtseinräumung geleisteten Vergütung Einkommens- bzw. Ertragssteuer bezahlt hat. Damit wird sowohl der Berechtigte als auch der belastete Eigentümer auf demselben Nutzungs- bzw. Gebrauchswert je einmal besteuert. Wie stossend diese Doppelbelastung ist, wird anhand eines Vergleichs von Wohnrecht und Miete deutlich. Während der Vermieter die ihm zufließende Miete als Einkommen versteuert, wird dem Mieter im Gegensatz zum Wohnberechtigten nicht auch noch der Eigenmietwert als Einkommen zugerechnet. Dies gilt auch dann, wenn die Miete nach Art. 959 ZGB im Grundbuch vorgemerkt wird und dadurch eine dingliche Wirkung erhält, die derjenigen des Wohnrechts zwar nicht rechtlich, aber doch praktisch entspricht.

¹⁴⁶ Vgl. hinten unter 3.2.2.2. auf S. 63

¹⁴⁷ Blumer/Graf, S. 22 – Schmid, S. 2

lende Eigentümer hat seine Verfügungsbefugnisse somit an den Gegenständen des Umlaufvermögens aufzugeben¹⁴⁸, während er sie an Gegenständen des Anlagevermögens beibehalten kann.

3.2.2. Belastung einzelner Gegenstände des Geschäftsvermögens

3.2.2.1. Gewinne auf beweglichem Geschäftsvermögen

Wird eine Nutzniessung auf beweglichem Geschäftsvermögen gegen eine Vergütung *ingeräumt*, bildet die erhaltene Vergütung für den Nutzniessungsbesteller Geschäftsgewinn, der zusammen mit den übrigen Einkünften derselben Bemessungsperiode den Bruttoertrag ausmacht¹⁴⁹. Der durch die Vergütung erhöhte Bruttoertrag wird durch die mit der Belastung verbundene Abschreibung reduziert¹⁵⁰. Der sich aus der Differenz zwischen dem Vermögensstand am Ende des Geschäftsjahres und demjenigen am Ende des vorausgegangenen Jahres ergebende Geschäftsgewinn trägt daher sowohl der vom Besteller empfangenen Vergütung als auch dem mit dem Einräumen der Nutzniessung verbundenen Vermögensverlust Rechnung¹⁵¹. Insoweit als die für den Vermögensverlust vorgenommene Abschreibung zulässig ist, entspricht der sie kompensierende Teil der Vergütung einer blossen Vermögensumlagerung, die auch hier nicht ins Gewicht fällt. Lediglich der die steuerlich zugelassene Abschreibung übersteigende Teil der Vergütung gehört zum Geschäftsgewinn.

Bei der vorzeitigen *Ablösung* der Belastung ist zu unterscheiden, ob der belastete Gegenstand durch einen anderen Betrieb oder im Rahmen eines Privatvermögens genutzt wird. Im Falle der Nutzung im Rahmen des Privatvermögens bildet die für eine vorzeitige Ablösung erhaltene Vergütung in den meisten Kantonen Vermögensertrag und kann in Anlehnung an die z.B. im Kanton Zürich¹⁵² für die Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich im Gesetz vorgesehene Regelung vollumfänglich als Einkommen des Empfängers besteuert werden¹⁵³. Besteht die Nutzniessung aber zugunsten eines Geschäftsbetriebes, hat der seine Berechtigung aufgebende Nutz-

148 Andernfalls wäre ein laufendes Umsetzen des Nutzniessungsgutes durch den das Geschäft führenden Nutzniesser nicht möglich – vgl. auch FN 173 auf S. 65.

149 Zuppinger, StR 31, S. 6/7

150 Durch die Abschreibung wird die mit der Belastung verbundene Reduktion in der effektiven Realisierbarkeit des belasteten Gegenstandes verbucht und damit realisiert – vgl. Schmid, S. 82 – Blumer/Graf, S. 408 – Oesch, S. 106.

151 Altdorfer, S. 16/17 – Studer, Bilanzsteuerrecht, S. 54 f.

152 ZH-StG 161 II lit. b

153 Näheres dazu vorne unter 3.1.3. auf S. 59/60

niesser regelmässig nur das über den Kapitalwert seiner Nutzniessung hinausgehende Entgelt als Ertrag bzw. Geschäftseinkommen zu versteuern¹⁵⁴.

3.2.2.2. Gewinne auf unbeweglichem Geschäftsvermögen

Zahlreiche Kantone unterwerfen die auf unbeweglichem Geschäftsvermögen erzielten Gewinne einer *Sondersteuer*¹⁵⁵. Bei der Nutzniessungsbegründung fehlt es in diesen Kantonen aber meistens an der dem Gewinn zugrundeliegenden Realisation. Wie bereits im Zusammenhang mit dem Gewinn auf Privatvermögen festgestellt¹⁵⁶, löst die Einräumung einer Nutzniessung nur in den Kantonen Uri und Neuenburg kraft ausdrücklicher Gesetzesvorschrift Grundstückgewinn im Sinne des Steuergesetzes aus. Im Kanton Nidwalden und unter Umständen auch im Kanton Solothurn lässt sich dasselbe Ergebnis aus dem im Gesetz umschriebenen Realisationstatbestand heraus vertreten.

Von diesen vier Kantonen beschränkt der Kanton *Nidwalden* die Sondersteuer nach dem Wortlaut des Grundstückgewinnsteuergesetzes¹⁵⁷ auf Privatvermögen. Trotzdem unterliegt die den Kapitalwert der eingeräumten Nutzniessung übersteigende Vergütung aber nicht der ordentlichen Einkommenssteuer, sondern einer einmaligen *Jahressteuer*¹⁵⁸, die diesen Gewinn nach dem für die Grundstückgewinnsteuer geltenden Tarif bestimmt¹⁵⁹.

Im Kanton *Neuenburg* werden dagegen grundsätzlich sämtliche Gewinne von der Sondersteuer erfasst¹⁶⁰. Eine Ausnahme besteht lediglich für die von juristischen Personen "gewerbsmässig" erzielten Gewinne¹⁶¹.

Die Kantone *Uri* und *Solothurn* unterwerfen sämtliche Gewinne aus unbeweglichem Geschäftsvermögen (wie diejenigen aus unbeweglichem Privatvermögen) der *Grundstückgewinnsteuer*¹⁶². Bei der Einräumung einer Nutzniessung an Geschäftsvermögen ist daher der ihren Kapitalwert übersteigende Teil der Vergütung im

154 Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 23, N 13 – § 19 lit. b, N 11 ff. – § 45 N 147 – Grüninger/Studer, S. 329 – Weidmann, S. 60, 133 – Altdorfer, S. 16, 22 – Gruber, Komm. zu Art. 31 StG

155 ZH-StG 161 – BE-StG 77 – UR-GStG 1 – SO-StG 71 als Zuschlagsteuer – BL-StG 71 – AI-GStG 1 I – TG-StG 148 – NE-LIGI 1 I mit der Einschränkung von LID 57 II – JU-LID 86 sowie kumulativ mit der Einkommenssteuer: ZG-StG 17 Ziff. 4 mit 125 in Verb. mit GGStR 1 (Gemeinde Zug) und TI-LMVI 1, 2 mit LT 19 II lit. a. Zur Milderung durch Anrechnung Ochsner, S. 141/42 – Zuppinger, StR 31, S. 60.

156 Vgl. vorne unter 3.1.3. auf S. 60

157 NW-GStG 1 I

158 NW-StG 14 Ziff. 3 in Verb. mit 20 Ziff. 3

159 NW-StG 20 Ziff. 3 in Verb. mit 20a Ziff. 2 und 20b Ziff. 2

160 NE-LIGI 1 I

161 NE-LID 57 II – vgl. auch Zuppinger, Liegenschaftshändler, S. 50

162 UR-GStG 1 I – SO-StG 71 I

Kanton Uri kraft Gesetzes¹⁶³ und im Kanton Solothurn je nach der Interpretation des Gesetzeswortlauts¹⁶⁴ Gegenstand der besonderen Grundstückgewinnsteuer.

In allen *übrigen* Kantonen wird das mit der Nutzniessung belastete Vermögensgut durch die Rechtsbegründung nicht (auch nur teilweise) realisiert. Die für die eingeräumte Nutzniessung erhaltene Vergütung wird daher auch beim unbeweglichen Geschäftsvermögen den übrigen Geschäftseinkünften derselben Berechnungsperiode zugerechnet.

3.2.3. *Belastung eines ganzen Geschäftsbetriebes*

Auch wenn die Nutzniessung nach den Regeln des Sachenrechts an den einzelnen Vermögensgegenständen begründet wird, stellt die Unternehmung *wirtschaftlich* eine *Einheit* dar. Aus dem Recht, diese Einheit zu verwalten¹⁶⁵, fliesst grundsätzlich auch das Recht, das Geschäft zu führen. Ergibt sich nämlich unter Berücksichtigung aller Umstände, dass die Beteiligten statt des Nutzniessers den belasteten Eigentümer oder einen Dritten betrauen wollten, so ist zwischen diesem und dem Nutzniesser ein Pachtvertrag anzunehmen¹⁶⁶. Im Zweifel obliegt somit dem *Nutzniesser* die alleinige *Geschäftsführung*. Diese Geschäftsführung ist allerdings insoweit eingeschränkt, als dem Nutzniesser in bezug auf die Vermögensgegenstände, an denen lediglich eine eigentliche Nutzniessung begründet wurde, die Verfügungsbefugnis fehlt. Zwar sind Fälle denkbar, bei denen der von der eigentlichen Nutzniessung erfasste Gegenstand noch dem Anlagevermögen einer anderen Unternehmung des belasteten Eigentümers dient¹⁶⁷, doch geht er in der Regel in das Privatvermögen des Bestellers über¹⁶⁸. Obschon somit alle Vermögensgegenstände des Geschäftsbetriebes mit der Nutzniessungsbestellung vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Bestellers übergeführt werden, beschränken Lehre und Rechtsprechung eine derartige Überführung und die damit verbundene Besteuerung von Liquidationsgewinnen in Analogie zur Praxis beim Verpachten eines Geschäftsbetriebes auf Fälle, in denen die *Geschäftsaufgabe* für längere Zeit oder sogar *endgültig* erfolgt¹⁶⁹. Der Umstand, dass die Nutzniessung als Personaldienstbarkeit in ihrer Dauer beschränkt ist, will nun aber nicht heissen, dass die mit der Nutzniessungsbegründung herbeigeführte Geschäftsaufgabe keinesfalls eine Liquidationsgewinnbesteuerung nach sich ziehen kann. Es soll lediglich vermieden werden, dass ein nur vorübergehend zur Nutzniessung übertragener Betrieb, an dessen Struktur der

163 Ausnahme bei periodischen Leistungen vgl. vorne unter 3.1.3. auf S. 60

164 Vgl. vorne unter 3.1.2.3. auf S. 57

165 ZGB 755 II

166 Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 21

167 z.B. bei Gesamteigentum mehrerer Gesellschaften am gleichen Vermögensgegenstand

168 Blöchliger, S. 462 – Grüninger/Studer, S. 192

169 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. b StG, N 394, 447 – Weidmann, S. 78 – anders Grüninger/Studer, S. 192

geschäftsführende Nutzniesser vernünftigerweise gebunden bleibt, mit einer Liquidationssteuer belastet wird¹⁷⁰. Ist aber an eine spätere Fortführung des Betriebes durch den Besteller etwa wegen Alters oder Invalidität nicht mehr zu denken, so kann der zur Besteuerung des Liquidationsgewinnes führende Übergang des Nutzniessungsgutes vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Bestellers aufgenommen werden¹⁷¹. Die *nicht* zu einem Geschäftsübergang führende Nutzniessungsbegründung kann meines Erachtens aber nur *folgendermassen* besteuert werden:

Soweit das Geschäftsvermögen aus *verbrauchbaren* und *vermischbaren* Gütern wie Geld und Inhaberpapieren besteht, geht es ohne weiteres in das Eigentum des Nutzniessers über. In diesem Umfang muss der mit dem Eigentumsübergang allenfalls verbundene *Liquidationsgewinn* auch als solcher besteuert werden¹⁷². Da dem Nutzniesser mangels anderer Abrede die Geschäftsführung zusteht, kann an den Gütern des Umlaufvermögens nur Verfügungsnutzniessung bestehen¹⁷³. Mit der Verfügungsnutzniessung ist dem Eigentümer jedoch ein weiterer – und wohl der wesentlichste – Teil seiner Befugnisse entzogen, so dass zusammen mit den ohnehin abgegebenen Befugnissen, die Sache ausschliesslich gebrauchen und nutzen zu dürfen, die in den meisten kantonalen Steuergesetzen für die Veräusserung geforderte dauernde und wesentliche Beeinträchtigung unbeschränkter Bewirtschaftung oder Veräusserung des Nutzniessungsgegenstandes zumindest für langfristige Nutzniessungen erfüllt sein dürfte. So oder so wird aber ein Teil des Geschäftsvermögens als solches beim Nutzniesser besteuert, während nur das übrige dem Eigentümer zugerechnet wird. Mangels anderer Abrede unter den Parteien des Nutzniessungsverhältnisses dürften demzufolge dem Nutzniesser nur Abschreibungen auf dem ihm zufallenden Anteil am Geschäftsvermögen zugestanden werden¹⁷⁴. Das dem Eigentümer angerechnete Geschäftsvermögen wäre dagegen von dem steuerlich quasi als Eigentümer behandelten Nutzniesser als Privatvermögen zu versteuern. Obschon der Eigentümer seinen Anteil am Geschäftsvermögen nicht zu versteuern hat, würden ihm die auf diesen Anteil entfallenden Abschreibungen als Abzug von seinen Einkünften aus dem Nutzniessungsverhältnis insofern zugestanden, als die Einkünfte aus seinem belasteten Geschäftsvermögen stammen. Eine der-

170 Masshardt, ASA 26, S. 163

171 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 447

172 Der steuerbare Betrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert bzw. Einkommenssteuerwert und dem effektiven Verkehrswert der übertragenen Aktiven – Weidmann, S. 77.

173 Dies ist jedoch kaum praktikabel, besteht doch bei der Nutzniessung an einem Unternehmen der an sich dem Nutzniesser zukommende Ertrag gerade in dem aus dem Umlaufvermögen realisierten Gewinn. Bei der Verfügungsnutzniessung hätte der Besteller aber als Eigentümer Anspruch auf diesen Veräusserungsgewinn. Die Unterscheidung, was Ertrag und was Gewinn bei dieser Realisation darstellt, wäre in der Praxis nicht machbar.

174 Vgl. auch Känzig, Komm. zu Art. 21, N 88 und Art. 22 WStB, N 62 – Blöchliger, S. 296 mit umfangreichen Literatur- und Judikaturangaben zu verpachteten Geschäftsvermögen, insbes. FN 237 und 238

artige Aufspaltung der zulässigen Abschreibungen wäre nur die logische Konsequenz der Aufspaltung des Geschäftsvermögens¹⁷⁵.

3.3. Anhang: Verschiebung von einer Vermögensmasse in die andere

3.3.1. Überführung der Berechtigung vom Privat- in das Geschäftsvermögen

Sobald der Berechtigte die seinem Privatvermögen zugerechnete Nutzniessung für geschäftliche Zwecke einsetzt, was etwa durch Aufnahme in die Geschäftsbuchhaltung manifestiert werden kann, hat er die Berechtigung vom Privat- in das Geschäftsvermögen übergeführt. Da dies *nur beim Selbstandigerwerbenden* möglich ist, der als einziger beide Vermögensmassen in derselben Hand vereinigt, findet auch keine eigentliche Handänderung statt¹⁷⁶. Trotzdem kann der mit der Überführung der Berechtigung verbundene Gewinn auf dem Privatvermögen Gegenstand einer Besteuerung sein¹⁷⁷. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Grundstück Gegenstand der Berechtigung ist und die Rechtsbegründung von Gesetzes wegen oder aufgrund der Praxis einer besonderen Grundstück- oder Vermögensgewinnsteuer unterworfen wird¹⁷⁸.

3.3.2. Überführung der Berechtigung vom Geschäfts- in das Privatvermögen

Da beim Geschäftsvermögen durch die Möglichkeit der Abschreibung ein vom Verkehrswert verschiedener Buchwert bestehen kann, ist zu unterscheiden, ob der Kapitalwert der Nutzniessung oder die mit der Nutzniessung belastete Vermögenssubstanz Gegenstand der Abschreibung ist.

Besteht die Berechtigung an einzelnen Gegenständen, hat der Nutzniesser seine Berechtigung nach den *kaufmannischen* Bilanzierungsregeln im Umfang ihres *Kapitalwertes* zu aktivieren. Demzufolge kann er auch nur diesen Wert entsprechend der mit zunehmender Berechtigungsdauer fortschreitenden Wertverminderung abschreiben. Bei Überführung der Berechtigung vom Geschäfts- in das Privatvermögen wird der sich aus den Abschreibungen des Kapitalwertes der Nutzniessung ergeben-

175 Vgl. Gruber, Art. 34 Ziff. 18, wonach dem Eigentümer von vermietetem oder verpachtetem Geschäftsvermögen Abschreibungen zugestanden werden. Andererseits Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. b StG, N 184, wonach dem Nutzniesser Abschreibungen zugestanden werden, soweit es sich um Geschäftsvermögen handelt.

176 Vgl. Ochsner, S. 122

177 So ausdrücklich BS-StG 55 III – SG-StG 35 I lit. a – vgl. aber Altdorfer, S. 128

178 Dies ist in den Kten. UR und NE sowie je nach Dauer und Intensität der Belastung auch in weiteren Kten. der Fall – vgl. vorne 3.1.3. sowie Ochsner, S. 122.

de Buchwert im allgemeinen unter dem tatsächlichen Wert¹⁷⁹ liegen. Handelt es sich bei dem der Nutzniessung unterworfenen Gegenstand um bewegliches Vermögen, muss die Differenz zwischen Buch- und Kapitalwert der Nutzniessung im Augenblick der Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen besteuert werden. Andernfalls könnte der Berechtigte durch die Überführung den je nach Kanton unter Umständen als Gewinn auf beweglichem Privatvermögen von der Steuer befreiten Teil einsparen.

Da der Nutzniesser im allgemeinen den *Wert der belasteten Vermögenssubstanz* mitversteuert, als ob er ihr Eigentümer wäre¹⁸⁰, muss ihm auch die Abschreibung dieses Wertes zugestanden werden¹⁸¹. Konsequenterweise kann der mit der Nutzniessung belastete Eigentümer der Vermögenssubstanz diese selbst dann nicht mehr abschreiben, wenn sie noch Gegenstand seines Geschäftsvermögens darstellt. Zu diesem Dilemma kommt es natürlich nur dann, wenn der Nutzniessungsgegenstand sowohl beim Berechtigten (im Umfang von Nutzen und Gebrauch) als auch beim Belasteten (im Umfang des durch die Belastung verminderten Eigentumswertes) Geschäftsvermögen darstellt. Schreibt der Nutzniesser aber die von ihm vollumfänglich als Geschäftsvermögen versteuerte Substanz ab, löst die Überführung der blossen Berechtigung weder bei ihm noch beim belasteten Eigentümer eine unmittelbare Steuerpflicht aus. Hingegen stellt sich die Frage, ob der belastete Eigentümer im Falle einer Realisierung des Nutzniessungsgegenstandes die durch den Nutzniesser bis zum Augenblick der Überführung der Berechtigung ins Privatvermögen auf dem Nutzniessungsgegenstand vorgenommenen Abschreibungen zu übernehmen hat oder nicht¹⁸². Muss er sie übernehmen, sollte ihm wenigstens ein Regressrecht gegenüber dem Nutzniesser zustehen. Andernfalls ist für ihn als Unternehmer die Einräumung einer nur im Rahmen des Privatvermögens ausgeübten Nutzniessung attraktiver. Braucht er den durch die Abschreibung des Nutzniessers ermittelten Buchwert des Nutzniessungsgegenstandes dagegen nicht zu übernehmen, stellt sich die Frage, ob die dadurch wieder eingebrachten Abschreibungen nicht doch beim Nutzniesser als Kapital- bzw. Liquidationsgewinn zu besteuern sind¹⁸³. Da der Nutzniesser durch die von ihm auf dem Nutzniessungsgut vorgenommenen Abschreibungen seine Geschäftsgewinne reduzieren könnte, ist eine Besteuerung zu Lasten des Nutzniessungsvermögens meines Erachtens ungerechtfertigt.

179 Von Verkehrswert kann hier nicht gesprochen werden, da die Nutzniessung unveräusserlich ist.

180 Siehe hinten unter 2. Kapitel, § 1, II., A., 2. auf S. 191

181 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 184

182 RB 1965, Nr. 41 = ZBl 57, S. 163. Im Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichtes muss sich der Eigentümer die dem Nutzniesser zugestandenen Abschreibungen nicht anrechnen lassen. Anders noch Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 184.

183 Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, EB, § 22 StG, N 16

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Steuerpflichtig ist jeweils derjenige, der den Vermögensgewinn realisiert. Soweit bei Nutzniessung und Wohnrecht überhaupt eine Realisation stattfindet, ist dies im Fall der entgeltlichen Einräumung jeweils der Eigentümer, bei der Ablösung dagegen der Nutzniessungs- bzw. Wohnberechtigte. Dabei dürfte es keine Rolle spielen, ob der Eigentümer nur die Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung auf die Gegenpartei überträgt oder unter Übertragung des Eigentums auf die Gegenpartei sich selbst vorbehält¹⁸⁴, oder ob er das Eigentum an die Gegenpartei überträgt unter gleichzeitiger Belastung durch eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht. Zu unterscheiden ist lediglich der Fall, wonach das mit einer Nutzniessungs- oder Wohnberechtigung belastete Eigentum veräussert wird. Hier ist selbstverständlich nur der veräussernde Eigentümer steuerpflichtig, da nur ihm das Stammrecht an der Substanz zusteht¹⁸⁵. Dies gilt auch dann, wenn der Gewinn mit dem Berechtigten aus irgendeinem Grund geteilt wird, da für die Besteuerung nur der Veräusserer als der normale Gewinner empfänger massgebend ist und nicht derjenige, dem der Gewinn tatsächlich zufließt¹⁸⁶.

2. Ausnahmen

Die öffentlichen Gemeinwesen und privaten gemeinnützigen Institutionen sind regelmässig von der Besteuerung ausgenommen. Der Kanton Uri befreit zudem den Veräusserer bei Rechtsgeschäften zwischen Eltern und Kindern sowie zwischen Ehegatten¹⁸⁷.

184 Dies gilt nur in jenen Kantonen, die in der Begründung von Nutzniessung oder Wohnrecht eine Realisation des Vermögensgutes sehen (vgl. vorne unter a), 3., insbes. UR-GStG 1 II NE-LJGI 1 II Ziff. 2. Anders z.B. TG-RKE 1977/78, Nr. 67 - TG-RKE 1975, Nrn. 129, 130, bei denen unabhängig von der zurückbehaltenen Berechtigung der volle Vermögenswert besteuert wird.

185 Grüniger/Studer, S. 335 P. von Rechenberg, N 74.2.2. ZH-DA 98. Der belastete Eigentümer hat selbst dann kein Regressrecht auf den Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten, wenn dies wie in LU-aGStG 14 ausdrücklich im Gesetz vorgesehen wird - ZBJV 110 (1974), S. 529/30.

186 Guhl, S. 307

187 UR-GStG 2 II lit. a, 3 und 4

c) Steuerbemessungsgrundlagen

Die den Anlage- bzw. Kapitalwert der eingeräumten Nutzniessung oder Wohnberechtigung übersteigende Vergütung wird aufgrund der gesetzlichen Regelung in den Kantonen *Uri* und *Neuenburg* einer Grundstückgewinnsteuer unterworfen¹⁸⁸. Diese Steuer bemisst sich einerseits nach der *Höhe des Gewinns* und andererseits nach der *Länge der Besitzesdauer*. So beträgt der Steuersatz¹⁸⁹ je nach dem erzielten Gewinn im Kanton Uri zwischen 5 und 35% für eine Besitzesdauer von fünf Jahren. Bei kürzerer Besitzesdauer kommt zu diesem Steuerbetrag ein Zuschlag von bis zu 25%, und bei längerer Besitzesdauer erfolgt eine Steuerermässigung bis zu 65%¹⁹⁰.

Das *neuenburgische* Steuergesetz geht von einem Satz von 50% für den auf einer unmittelbaren Weiterveräußerung erzielten Gewinn¹⁹¹ aus. Dieser Satz reduziert sich dann bis auf 4% für eine Besitzesdauer von 10 Jahren¹⁹². Soweit die Vergütung im Kanton *Solothurn* überhaupt der Kapitalgewinnbesteuerung unterliegt¹⁹³, wird in diesem Kanton ausser der Höhe des Gewinns noch die Inflation mitberücksichtigt¹⁹⁴. Wie Uri, kennt auch der Kanton *Nidwalden* das System mit einem der Höhe des Gewinns entsprechenden Steuersatz, der bei einer Besitzesdauer von weniger als vier Jahren durch einen Zuschlag erhöht und von mehr als 15 Jahren durch eine Ermässigung reduziert wird¹⁹⁵.

In den *übrigen* Kantonen ist davon auszugehen, dass die Nutzniessungsbegründung nicht als Realisation eingestuft wird. Die dafür erbrachte Gegenleistung bildet demzufolge *Vermögensertrag*, der zusammen mit den übrigen Einkünften derselben Bemessungsperiode der Einkommens- bzw. Ertragssteuer unterliegt¹⁹⁶.

188 UR-GStG 1 – NE-LIGI 1

189 UR-GStG 10 und 11

190 UR-GStG 12 und 13

191 NE-LIGI 12 I

192 NE-LIGI 12 II und 16

193 Vgl. vorne unter a), 3.1.2.3. auf S. 57

194 SO-StG 73bis. Da ein Teil des Kapitalgewinns in Wirklichkeit der Geldentwertung zuzuschreiben ist, wurde die Berücksichtigung der Inflation im Zusammenhang mit der Kapitalgewinnbesteuerung immer wieder vorgeschlagen – vgl. dazu Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 223 ff. – Guhl, S. 293 ff. – Egger, S. 20 ff. – Zuppinger, StR 31, S. 55.

195 NW-GStG 7 und 70

196 M.E. sollte aber beim Privatvermögen nur der den Kapitalwert der Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung übersteigende Betrag der Einkommenssteuer unterworfen werden – vgl. vorne unter 3.1.2.4. auf S. 58.

II. Unentgeltliches Rechtsgeschäft

A. Die Schenkung als Grundlage

a) Steuerobjekt

1. Entstehung

1.1. Grundsatz

Die *Einräumung* von Nutzniessung oder Wohnrecht ohne entsprechende Gegenleistung wird in allen jenen Kantonen als Schenkung besteuert, die eine Schenkungssteuer auf kantonaler oder kommunaler¹⁹⁷ Ebene kennen¹⁹⁸. Dies gilt grundsätzlich auch für eine *vorzeitige Aufhebung* dieser Berechtigung¹⁹⁹, sei es durch gegenseitige Übereinkunft der Parteien, sei es durch einseitigen Verzicht der Berechtigten. Schliesslich kann der Empfänger nicht nur durch Vermehrung der Aktiven, sondern auch durch Verminderung der Passiven hier durch Wegfall der Belastung auf Kosten der Berechtigten bereichert werden. Verzichtet der Nutzniesser oder Wohnberechtigte nämlich vorzeitig und *ohne entsprechende Gegenleistung* auf das ihm eingeräumte Recht, fällt dem bisher belasteten Eigentümer ein Vermögensvorteil an, der im Gegensatz zum vorzeitigen Wegfall der Berechtigung wegen Todes des Berechtigten als Schenkung besteuert werden muss²⁰⁰. Da nur der *Verkehrsvorgang* der Einräumung bzw. Aufhebung als solcher das *Steuerobjekt* bestimmt, interessieren an dieser Stelle weder die von den Parteien vorgesehene Art der Nutzung oder des Gebrauchs noch die Eigenschaften der dazu übertragenen Substanz. Ob nämlich der Vermögenswert ins Eigentum des Beschenkten übergeht und er eine obligatorische Verpflichtung zur Rückgabe hat, wie das bei der uneigentlichen Nutzniessung der Fall ist²⁰¹, oder ob der Schenker sich selbst oder einem Dritten das Eigentum an der Sache vorbehalten hat und nur die Berechtigung auf den Beschenkten übertragen wird, hat auf die Steuerpflicht keinen Einfluss.

197 Im Kt. GR können die Gemeinden Schenkungssteuern nach eigenen Tarifen erheben. Die Kte. FR und VD kennen die Gemeindesteuer nur als Zuschlag zur kantonalen Schenkungssteuer – vgl. ZBl 70, S. 537 ff.

198 Eine Ausnahme bilden die Kte. LU, SZ und SO, wobei nach LU-ErbStG 6 Schenkungen in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers steuerbar sind. Ratio ist die Besteuerung von Schenkungen, die in der Absicht, die Erbschaftssteuer zu umgehen, gemacht werden. Daraus ist ersichtlich, dass die Schenkungssteuer als Ergänzung zur Erbschaftssteuer entstanden ist. In OW werden Schenkungen mit dem Inkrafttreten des Gesetzes am 1. Januar 1981 besteuert.

199 Ausser wenn das betreffende kantonale Gesetz die Aufhebung der Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung ausdrücklich als nicht steuerbegründenden Vorgang bestimmt – z.B. VD-LMSD 32 II

200 Vgl. § 2, I., B., a), 1.1. auf S. 88 f. und b), 1. auf S. 94 ff. sowie Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 24 StG, N 21 – StR 30, S. 256 f.

201 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, III., B., 2.2. auf S. 11 ff.

Solange der Beschenkte an den Schenker oder einen Dritten weniger zu leisten hat, als ihm bei dieser Rechtsübertragung zukommt, ist das bei allen Schenkungen verlangte Kriterium der Bereicherung erfüllt und der Beschenkte grundsätzlich steuerpflichtig²⁰².

1.2. Unterschiedliche Begriffsumschreibung in den Kantonen

1.2.1. Im allgemeinen

Obschon die Bereicherung in allen Steuergesetzen ein notwendiges Begriffsmerkmal der Schenkung ist²⁰³, bestehen in bezug auf die anderen Tatbestandselemente erhebliche Unterschiede von Kanton zu Kanton. Immerhin lassen sich die eine Schenkung steuernden Kantone aber grundsätzlich in zwei Gruppen aufteilen. Die Kantone der *einen* Gruppe²⁰⁴ verzichten auf eine eigene Begriffsumschreibung im Steuergesetz und verwenden den *Begriff des Zivilrechts*²⁰⁵. Diejenigen der *anderen* Gruppe²⁰⁶ haben dagegen eine über den zivilrechtlichen Begriff der Schenkung hinausgehende *Umschreibung* der Schenkung in ihren *Steuergesetzen* eingeführt. Diese Umschreibung ist insofern eine Erweiterung, als sie sich auf die objektive Seite des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffs beschränkt. Dass die vollständige oder teilweise Elimination *subjektiver* Tatbestandselemente zu einer *vermehrten* Besteuerung des Rechtsverkehrs führt, zeigt ein Vergleich anhand der einzelnen Begriffsmerkmale.

1.2.2. Die einzelnen Begriffsmerkmale

1.2.2.1. Vermögenszuwendung

Die Vermögenszuwendung als ein erstes Merkmal des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffes enthält zwei Elemente, die beide *objektiver* Natur sind.

202 Mit dem Vorbehalt der lebenslänglichen Nutzniessung wird die Schenkung nicht etwa auf den Tod des Schenkers gestellt, was sie in manchen Kantonen als Schenkung auf den Todesfall der Erbschaftssteuer unterwerfen würde – ZBl 77, S. 132.

203 Anders bei der Erbanfallbesteuerung, § 2, I., B., c), 1.1. auf S. 96

204 LU-ErbStG 6 – FR-TDE 10 – AG-ErbStG 1 – VS-LF 111 – GE-LCP 112

205 Art. 239 OR

206 ZH-EschG 5 – BE-ErbStG 3 – UR-ErbStG 4 – NW-StG 45 – GL-StG 166 – ZG-StG 128 – BS-StG 78 – BL-ErbStG 3 – SH-ErbStG 6 – AR-StG 134 – AI-StG 123 – SH-StG 154 – GR-StG 90 – TG-ErbStG 3 – TI-LT 108 – VD-LMSD 12 und 15 – NE-LSD 1 – ab 1. Januar 1981 auch OW-StG 125 II

Einmal muss eine *Verschiebung von Vermögenswerten* stattfinden, die sowohl unmittelbar durch Übertragung als auch mittelbar durch Anweisung des Besitzes erfolgen kann²⁰⁷. Wesentlich ist dabei nur, dass der Beschenkte sein Recht durch Innehabung des Besitzes, eine schriftliche Abtretungserklärung oder einen Grundbucheintrag gegenüber jedermann geltend machen kann²⁰⁸. Bei der schenkungsweisen Übertragung ganzer Vermögen zur Nutzniessung gelten diese Regeln für jeden einzelnen Vermögensgegenstand²⁰⁹, obschon sie steuerlich als eine Einheit behandelt werden²¹⁰. Die Vermögensverschiebung muss ausserdem eine *Bereicherung des Beschenkten* bewirken, die in kausalem Zusammenhang mit dem Vermögensopfer des Schenkers steht²¹¹. Als Schenkung besteuert werden daher nur jene Vermögensverschiebungen, bei denen der Schenker wegen der durch ihn verursachten Bereicherung des Beschenkten ärmer wird. Der Verzicht auf eine noch nicht erworbene oder nicht mehr durchsetzbare Berechtigung bedeutet somit ebensowenig eine Schenkung wie die Nichtannahme der angebotenen Berechtigung oder die Nichtausübung der eingeräumten Wahlmöglichkeit durch den Beschenkten²¹².

1.2.2.2. Unentgeltlichkeit

Die Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung als zweites Merkmal hat im Zivilrecht sowohl eine objektive als auch eine subjektive Seite. Schon in Art. 239 Abs. 1 OR wird unter Unentgeltlichkeit nicht nur eine Vermögenszuwendung ohne jede Gegenleistung, sondern auch eine solche ohne entsprechende Gegenleistung verstanden. In den Kantonen mit eigenem Schenkungsbegriff wurde diese Bestimmung in die Steuergesetze übernommen²¹³, aber in der Regel auf das *objektiv* messbare, nämlich das *Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung*, beschränkt. So bildet der Überschuss der Aktiven über die Passiven beim schenkungsweise zur Nutzniessung übertragenen Vermögen die Grundlage für die Feststellung, ob der Beschenkte nach Abzug einer allfälligen Gegenleistung überhaupt bereichert ist. Eine allenfalls vereinbarte, nicht dem Wert der Berechtigung entsprechende

207 Nebst der eigentlichen Anweisung an einen Dritten, den Besitz auf den Beschenkten zu übertragen, wäre unter besonderen Voraussetzungen (ZGB 717) auch das Besitzeskonstitut (ZGB 924) oder die sog. *brevi manu traditio* denkbar – vgl. Tuor/Schnyder, S. 477.

208 Die schriftliche Abtretungserklärung (OR 165) bzw. das Indossament oder der Grundbucheintrag tragen den Zusatz "zur Nutzniessung" bei der Einräumung. Die Aufhebung erfolgt durch Rückgabe der Sache oder des Wertpapiers bzw. durch Löschung des Eintrags.

209 Siehe 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, III., B., 1.3.1. auf S. 9

210 Höhn, Steuerrecht, § 21, N 6 – Blumenstein, System, S. 140–143

211 Monteil, S. 143/44

212 Art. 249 Abs. 2 OR – vgl. auch Schneider, S. 144 – Monteil, S. 144 – Cavin, S. 185

213 Vgl. 1.2.1., FN 206 auf S. 71. Gemeint ist damit jede Umschreibung im kant. StG, unabhängig von ihrem Begriffsinhalt.

Gegenleistung ist daher vom Kapitalwert abzuziehen. Nicht abziehbar sind aber laufende Unkosten, selbst wenn der Berechtigte sie nachher nicht als Aufwand vom Einkommen abziehen könnte²¹⁴.

Die im Zivilrecht ebenfalls erforderliche *subjektive* Seite der Unentgeltlichkeit, insbesondere der vom Schenker geforderte Wille, den Beschenkten zu bereichern²¹⁵ (*Schenkungs-wille*), ist grundsätzlich nur im Steuerrecht von Kantonen ohne eigenen Schenkungsbegriff im Steuergesetz anzutreffen²¹⁶. Wird aber im Gesetz eigens umschrieben, wann eine Handänderung als Schenkung zu besteuern ist, wie etwa im Kanton Zürich²¹⁷, so ist nur massgebend, dass die Zuwendung aus dem Vermögen eines anderen unentgeltlich zu einer Bereicherung des Empfängers führt²¹⁸. Steuerbar ist allein die Zuwendung, soweit sie offensichtlich²¹⁹ über den Wert einer allfälligen Gegenleistung hinausgeht und für den Empfänger eine tatsächliche Bereicherung bedeutet. Durch die rein *objektive* Betrachtung der Vermögensverschiebung zugunsten des Beschenkten bleibt ein für den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff wesentliches Merkmal²²⁰, nämlich der Rechtsgrund der Schenkung, unberücksichtigt. Im Kanton Zürich werden daher auch Zuwendungen in *Erfüllung* einer *sittlichen Pflicht* als Schenkungen besteuert²²¹.

1.2.2.3. Vereinbarung

Die Vereinbarung als drittes und letztes Begriffsmerkmal einer zivilrechtlichen Schenkung setzt in erster Linie eine übereinstimmende gegenseitige Willensäusserung von Schenker und Beschenktem voraus²²². Aufgrund der eingangs vorgenommenen Einteilung in Kantone mit und ohne selbständige Umschreibung der Schenkung im Steuergesetz und der Feststellung, dass sich die in den kantonalen Steuergesetzen beschriebene Schenkung im wesentlichen auf die objektiven Tatbestandsmerkmale des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffes beschränkt, müsste in diesen Kantonen eigentlich die sich vornehmlich auf subjektive Elemente gründende Vereinbarung ebenfalls unberücksichtigt bleiben. Das ist jedoch angesichts der damit verbundenen Schwierigkeiten nur teilweise der Fall. Unproblematisch erscheint die Nichtberücksichtigung des Konsenses im Zusammenhang mit dem *Schenkungs-*

214 So auch Conze, Betriebsberater, Heft 28, 10. Oktober 1975, Steuerrecht 1297

215 Cavin, S. 186 – Guhl, S. 342

216 Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 24 StG, N 16 – Grüniger/Studer, S. 517

217 ZH-EschG 5 – vgl. ZR 51, Nr. 131

218 Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 24 StG, N 15

219 Sommer, in: ZBl 58, S. 238 mit dort zitierten Entscheiden

220 Oser/Schönenberger, Komm. zu Art. 239 OR, N 12 – Becker, Komm. zu Art. 239, N 7 – Monteil, FN 3 auf S. 145

221 Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 24, N 17 – Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 16/17 – Monteil, FN 3 auf S. 149 – unrichtig Schneider, S. 151

222 OR 1 I

*versprechen*²²³, das bei Beschränkung auf die objektiven Tatbestandselemente keine steuerbare Schenkung darstellt²²⁴. Handelt es sich aber statt dessen um eine *Schenkung von Hand zu Hand*²²⁵, bei der die Vermögensverschiebung nicht bloss in Aussicht genommen, sondern auch erfolgt ist, kommt es zu den besagten Schwierigkeiten. Wird nämlich die blossе Vermögensverschiebung ohne Rücksicht auf die Gültigkeit der ihr zugrundeliegenden Vereinbarung als Schenkung besteuert und *nachträglich* wegen *Nichtigkeit* oder *Anfechtbarkeit* des Grundgeschäftes rückgängig gemacht, so bleibt dem zur Herausgabe gezwungenen Beschenkten nur die *Rückforderung der bezahlten Steuer*²²⁶.

Allerdings kann die Bereicherung des Beschenkten auch durch die *Vindikation* eines Dritten²²⁷ nachträglich wegfallen, so dass das Abstellen auf die Gültigkeit des Rechtsgrundgeschäftes bei der Besteuerung einer Schenkung keine befriedigende Lösung darstellt. Da weder Veranlagung noch Steuererhebung so lange aufgeschoben werden können, bis besser berechnete Dritte mit der Geltendmachung ihres Herausgabeanspruches endgültig ausgeschlossen sind, ist die Möglichkeit, dass der seiner Bereicherung verlustig gegangene Beschenkte zu Unrecht besteuert wurde, ohnehin nicht zu vermeiden. Umfassenden Schutz bietet einzig die Bezahlung der Steuerforderung unter einem ausdrücklichen *Rückforderungsvorbehalt*²²⁸. Diese Lösung kann jedoch ebensogut auf den mit der Nichtigkeit oder Anfechtung des zugrundeliegenden Vertrages verbundenen Bereicherungsverlust des Beschenkten angewendet werden, so dass sich der nur auf die objektiven Tatbestandselemente der zivilrechtlichen Schenkung beschränkte steuerrechtliche Schenkungsbegriff durchaus rechtfertigen lässt.

223 OR 243

224 So im Kt. ZH – Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 17. Anders jedoch in BS – Grüninger/Studer, S. 504.

225 OR 242

226 Im Kt. ZH in erster Linie durch Revision – EschG 23 –, sonst auf dem Wege des Erlasses, wobei der Gesetzgeber den Anwendungsbereich von EschG 30 I durch eine allgemeine Härteklausele gegenüber demjenigen von StG 123 I erweitert hat – RB 1967, Nr. 42 – vgl. auch Grüninger/Studer, S. 505 für BS.

227 Die Vindikation basiert auf der Besitzrechtsklage – Art. 934 und 936 ZGB –, die nur dort von der Eigentumsklage – Art. 641 II ZGB – ergänzt wird, wo die Besitzrechtsklage nicht möglich ist – Stark, BE-Komm., Vorbemerkungen zu Art. 930–937 ZGB, N 47 und Meier-Hayoz, BE-Komm. zu Art. 641 ZGB, N 56.

228 Grüninger/Studer, S. 506

2. Nachträglicher Wegfall

2.1. Grundsatz

Grundsätzlich kann eine einmal vollzogene Schenkung nicht nachträglich durch Aufgabe der Berechtigung und Rückgabe des genutzten oder gebrauchten Substrats ungeschehen gemacht werden²²⁹. Eine vorzeitige Aufhebung von Nutzniessung oder Wohnrecht durch einen freiwilligen Verzicht des Berechtigten wird vielmehr *erneut* als Schenkung *besteuer*t²³⁰. Je nach der Begriffsumschreibung im kantonalen Steuergesetz genügt schon der einseitige Verzicht des Berechtigten bzw. die gegenseitige Übereinkunft zwischen Berechtigtem und Belastetem als Schenkungsversprechen oder es bedarf der Rückgabe des genutzten bzw. gebrauchten Gegenstandes durch Besitzübertragung oder Löschung eines Registereintrages als Vollzug der Schenkung. Dieser freiwilligen Aufgabe einer bereits erhaltenen Berechtigung stehen aber einerseits die unfreiwillige Aufgabe der bereits erhaltenen Berechtigung und andererseits der nur im Falle des zivilrechtlichen Schenkungsbegriffes mögliche freiwillige Verzicht auf Einräumung der Berechtigung nach bereits erfolgtem Schenkungsversprechen gegenüber. In diesen beiden Fällen entsteht nicht ein neues Schenkungssteuerobjekt mit dem Berechtigten als Schenker und dem Belasteten als Beschenktem, sondern das mangels Erfüllung aller Begriffsmerkmale nur unvollständig entstandene Steuerobjekt fällt nachträglich dahin.

2.2. Unfreiwillige Aufgabe der Berechtigung

Der Nutzniesser oder Wohnberechtigte kann entweder durch die *Nichtigkeit* oder erfolgreiche *Anfechtung* des Rechtsgrundgeschäftes oder durch die teilweise oder vollständige *Vindikation* der genutzten oder gebrauchten Sache von seiten eines besser berechtigten Dritten zur Aufgabe gezwungen werden. Im einen Fall ist die Mangelhaftigkeit im Grundgeschäft, im anderen Fall in der Person des die Berechtigung Einräumenden begründet. In beiden Fällen erfolgt die Aufgabe von Nutzniessung oder Wohnrecht durch den Berechtigten weder freiwillig, noch bereichert sie den nur sein Recht zurückerhaltenden Belasteten oder vindizierenden Dritten. Da die Freiwilligkeit der Hin- bzw. Rückgabe ein subjektives Merkmal des Schenkungsbegriffes ist²³¹, liegt bei der unfreiwilligen Aufgabe der Berechtigung grundsätzlich nur in den Kantonen mit einem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff²³² keine Schenkung vor. Bei den Kantonen mit einem objektiven Schenkungsbegriff

229 Schneider, S. 159 – Meyer, S. 144 – Monteil, S. 144

230 Vgl. 1.1. auf S. 70 – MBVR 1946, S. 204

231 Die Schenkung ist ein Vertrag, der die Freiwilligkeit des Abschlusses als einen begriffsnotwendigen Bestandteil voraussetzt – vgl. von Tuhr/Peter, Bd. I, S. 247 ff.

232 Vgl. 1.2.1., FN 205 auf S. 71

spielt dagegen der Beweggrund des Schenkers keine Rolle, weshalb auch kein Unterschied zwischen freiwilliger und unfreiwilliger Aufgabe des Berechtigten gemacht werden kann. Allgemein gültig ist lediglich das Kriterium der *Bereicherung*²³³, die in jedem Fall bei demjenigen *fehlt*, dem durch die Aufgabe der Berechtigung eine Verfügungsbefugnis zufällt, auf die er ohnehin ein Recht besass.

2.3. *Freiwilliger Verzicht auf Einräumen der Berechtigung*

Statt der unfreiwilligen Aufgabe einer bereits eingeräumten Berechtigung kann auch der freiwillige Verzicht auf Einräumung dieser Berechtigung den nachträglichen Wegfall des Steuerobjekts bedeuten. *Voraussetzung* ist allerdings, dass der die Schenkungssteuer begründende Tatbestand bereits mit dem *Schenkungsverprechen* entstanden ist. Abgesehen von allen jenen Kantonen, die in ihren Steuergesetzen auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff abstellen²³⁴, gilt dies auch in einigen weiteren Kantonen durch die in der Praxis vorgenommene Begriffsumschreibung²³⁵. Durch den bereits vor der dinglichen Perfektion der obligatorischen Schuldverpflichtung erfolgenden Verzicht von seiten des Berechtigten wird der Belastete nicht bereichert, da er nach wie vor im Besitz des geschenkten Gegenstandes ist.

3. Ausnahmen

3.1. *Unübertragbare Rechte*

Wegen des fehlenden Steuerobjektes von einer Besteuerung ausgenommen sind in erster Linie unübertragbare Rechte. Dazu gehören das *Wohnrecht* und abgesehen von einem Spezialfall²³⁶ auch die *Nutzniessung*²³⁷. Die bei der Nutzniessung mögliche Übertragung der Rechtsausübung ist nur obligatorischer Natur und macht den Ausübenden nicht zu einem dinglich Berechtigten²³⁸.

233 Vgl. 1.2.2.2. auf S. 72 f.

234 Vgl. 1.2.1., FN 204 auf S. 71

235 So in BS Grüninger/Studer, S. 504

236 Gemeint ist die Möglichkeit, z.B. eine Nutzniessung zugunsten einer AG oder GmbH zu begründen und dann deren Aktien oder Anteile zu übertragen - Piotet, Schweiz. Privatrecht, S. 613.

237 Vgl. auch Grüninger/Studer, S. 552

238 ZGB 758 vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 758 ZGB, N 7. Die Rechtsstellung des Ausübenden ist vergleichbar mit derjenigen des Untermieters (OR 264), auf den der Vermieter, wie der Eigentümer auf den die Nutzniessung Ausübenden, direkt einwirken kann (OR 264 III und ZGB 758 II).

Umfasst ein schenkungsweise übertragenes Vermögen somit auch Nutzniessungen oder Wohnrechte, so können diese nach Zivilrecht unübertragbaren Rechte schon deshalb nicht beim Empfänger besteuert werden, weil er ohne dingliche Berechtigung auch nicht bereichert ist. Gleiches gilt für die Übertragung von Vermögen zur Nutzniessung, das Rechte enthält, an denen kraft Zivilrechts gar keine Nutzniessung begründet werden kann²³⁹. So werden etwa die im Vermögen einer zur Nutzniessung übertragenen Unternehmung miteingerechneten Markenrechte nicht in das Objekt der Schenkungssteuer einbezogen. Wenn auch in bezug auf den Begriff der Schenkung in manchen Steuergesetzen recht erheblich vom Zivilrecht abgewichen wird, so ist das für die Besteuerung massgebende Schenkungsobjekt doch ausschliesslich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen.

3.2. Unter einer Bedingung oder Auflage übertragene Rechte

3.2.1. Bedingung

Wurde die Schenkung unter einer *aufschiebenden* Bedingung getätigt, ist der Beschenkte erst im Augenblick des Bedingungseintrittes bereichert. Da die Bereicherung ein unerlässliches Tatbestandsmerkmal für die Besteuerung darstellt, löst die mit einer Suspensivbedingung verknüpfte Rechtsübertragung keine Schenkungssteuerpflicht aus²⁴⁰. Ist die Schenkung dagegen *resolutiv-bedingt*, steht einer Besteuerung des Beschenkten im Zeitpunkt des Rechtsüberganges nichts entgegen. Der Gesetzgeber kann hier den Rechtsübergang ohne Berücksichtigung der *auflösenden* Bedingung besteuern und wird wie bei der durch Nichtigkeit, Anfechtung oder Vindikation erzwungenen Aufgabe des Rechtsanspruches eine Korrektur zugunsten des Beschenkten vornehmen müssen. Ist die Frist für den möglichen Bedingungseintritt nicht zu lang, kann er statt dessen die *Besteuerung* bis zum Ablauf dieser Frist *aufschieben*. Schliesslich besteht auch die Möglichkeit, die Gefahr eines Bedingungseintrittes bei der Steuerveranlagung mitzuberücksichtigen, um dann beim Eintritt der Bedingung allenfalls auf diese ursprüngliche Veranlagung zurückzukommen. Insbesondere in Kantonen, die die Nutzniessung oder Wohnberechtigung erst bei ihrem Wegfall besteuern²⁴¹, kann von einem *Erlöschen der* mit der Einräumung begründeten *Steuerforderung* gesprochen werden. Dies gilt auch für den Aufschub der Besteuerung einer bei der bedingten Rechtsübertragung vorgenommenen Veranlagung bis zum Bedingungseintritt. In den übrigen Fällen liegt jedoch nicht ein Erlöschen der ursprünglich entstandenen Steuerforderung, sondern eine nachträgliche Korrektur auf dem Rückforderungs- oder Erlasswege vor.

239 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, III., B., 1.2. auf S. 7 ff.

240 Monteil, S. 124/25 und 150/51 – Meyer, S. 147 – vgl. ZH-EschG 13 – SH-ErbStG 8 lit. c – AI-StG 129

241 ZG-StG 135 III

3.2.2. Auflage

Im Gegensatz zur Bedingung hat die Auflage *keinen Einfluss auf den Rechtsübergang* als solchen²⁴². Mit einer Auflage verbunden ist etwa die Zuwendung von A an B, wenn sie mit der Bestimmung erfolgt, einen Teil davon dem C (oder A in Form einer Rente) zukommen zu lassen. Sie verbindet die Zuwendung also mit einer Verpflichtung des Beschenkten zugunsten des Schenkers oder eines Dritten, während bei der Bedingung die Zuwendung vom Eintritt eines noch ungewissen zukünftigen Ereignisses abhängig gemacht wird²⁴³.

Das Steuerobjekt und mit ihm die darauf basierende Steuerforderung kann daher auch nur dann wegfallen, wenn die Auflage derart ist, dass der Beschenkte nicht oder nicht mehr bereichert ist²⁴⁴. Schwierigkeiten dürften jedoch bei Schenkungen auftreten, deren wahre Auflagenbelastung sich erst später ergibt.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Steuersubjekt ist grundsätzlich der *Empfänger* der im betreffenden Kanton als Schenkung qualifizierten Zuwendung²⁴⁵. Darunter ist regelmässig die Übertragung eines Vermögenswertes in irgendeiner Form, also auch in Form einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung ohne entsprechende Gegenleistung zu verstehen.

Da mit der *Schenkungssteuer* ursprünglich die in Umgehung der *Erbschaftssteuer* gemachten Zuwendungen erfasst werden sollten, sind die Erbschafts- und Schenkungssteuern in den kantonalen Steuergesetzen auch heute noch weitgehend *übereinstimmend geregelt*²⁴⁶. Die gemeinsame Regelung berücksichtigt aber in der Regel nicht, dass der steuerbegründende Tatbestand der Schenkung über denjenigen des Erbanfalls hinausgeht. Beim Erbanfall beschränkt sich der Tatbestand nämlich auf den Fall, bei dem sowohl die Berechtigung als auch das Eigentum an der ihr zu-

242 OR 245 in Verb. mit OR 151 und ZGB 482 – vgl. Guhl/Merz/Kummer, S. 345

243 Cavin, S. 189 ff. von Büren, S. 277 ff. Becker, Vorbemerkungen zu Art. 151–157 OR, N 1 – BGE 80 II 262 ff. – ZR 39, Nr. 117 und ZR 22, Nr. 182

244 Auch wenn privatrechtlich eine Auflage keine Gegenleistung darstellt – Guhl/Merz/Kummer, S. 345 – vgl. aber Cavin, S. 190, der dies relativiert –, so kann zumindest in Kantonen mit einem rein objektiven Schenkungsbegriff im Steuergesetz die Absicht des Schenkers keine Rolle spielen. Dadurch entfällt die Akzessorietät der Auflage, die es von einer Gegenleistung des Beschenkten unterscheidet – vgl. BGE 80 II 260. Steuerrechtlich wird dabei der Wert der Auflage in Rechnung gestellt, wie wenn es eine Gegenleistung des Beschenkten wäre.

245 Höhn, Steuerrecht, § 36, N 8

246 Vgl. Blumenstein, System, S. 170 – Lutz, Bd. II, S. 10 f. – Grüninger/Studer, S. 501 f. – dazu auch hinten unter § 2, I., B., b), 1. auf S. 94 ff.

grundlegenden Vermögenssubstanz übertragen wird²⁴⁷. Die Schenkung kennt ausser diesem einen Tatbestand aber noch zwei weitere: einmal den Fall, bei dem nur die Berechtigung übertragen wird, das Eigentum an der ihr zugrundeliegenden Vermögenssubstanz aber beim Schenker bleibt; dann den Fall, bei dem sich der Schenker die Berechtigung an dem zu Eigentum übertragenen Gegenstand vorbehält, im Grunde genommen also nur die der Belastung zugrundeliegende Vermögenssubstanz übertragen wird.

Geht nun eine Bestimmung dahin, dass bei Zuwendungen, die mit einer Nutzniessung belastet sind, der *Nutzniesser* sowohl die auf den Belasteten als auch die auf ihn selbst entfallende Steuer aus dem Nutzniessungsgut zu bezahlen hat²⁴⁸, so ist damit einmal der Fall geregelt, bei dem sowohl die Nutzniessung als auch der mit der Nutzniessung belastete Vermögenswert vom Schenker auf zwei von ihm verschiedene Beschenkte übertragen werden. Ausserdem kann darunter der Fall subsumiert werden, bei dem lediglich der mit einer Nutzniessung belastete Vermögenswert schenkungsweise übertragen wird, sich der Schenker die Nutzniessung daran also selbst vorbehält. Nicht erfasst wird jedoch der Fall, bei dem der Schenker dem Beschenkten die Nutzniessung schenkungsweise einräumt, sich selbst aber das Eigentum am Nutzniessungsgegenstand vorbehält²⁴⁹.

Statt des Nutzniessers ziehen einige Kantone in der Praxis für die Erbanfallsteuer den belasteten *Eigentümer* als Zahlungspflichtigen heran²⁵⁰, ohne dass dies in ihren Steuergesetzen ausdrücklich vorgesehen wäre. Im Falle einer schenkungsweisen Übertragung des Eigentums unter gleichzeitiger ebenfalls unentgeltlicher Einräumung einer Nutzniessung zugunsten eines Dritten könnte die Schenkungssteuer zwar entsprechend der erbrechtlichen Praxis nicht nur vom Empfänger des mit der Nutzniessung belasteten Eigentums bezogen werden, sondern auch zu seinen Lasten gehen.

Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung muss aber für den Fall, dass der Eigentümer dem Nutzniesser die Berechtigung schenkungsweise einräumt, ohne sich dabei der Vermögenssubstanz zu entäussern, oder für den Fall, dass der Eigentümer die Vermögenssubstanz an den damit Beschenkten überträgt unter Vorbehalt der Nutzniessung oder Wohnberechtigung zu seinen eigenen Gunsten, der allgemeine Grundsatz gelten, dass der mit der Berechtigung bzw. der damit belastete Beschenkte die Schenkungssteuer sowohl zu bezahlen als auch zu tragen hat.

247 Dabei geht die Berechtigung jeweils auf einen Vermächtnisnehmer und das Eigentum an der ihr zugrundeliegenden Vermögenssubstanz auf einen davon verschiedenen Erben oder Vermächtnisnehmer über.

248 So ausdrücklich ZH-EschG 26 I und AI-StG 136 II

249 ZH-EschG 26 I und AI-StG 136 II sprechen nur von "Zuwendungen, die mit einer Nutzniessung verbunden sind". Besteht die Zuwendung dagegen aus nichts anderem als einer Nutzniessung, kann diese Bestimmung nicht gelten. Der mit der Berechtigung Beschenkte hat vielmehr die Schenkungssteuer auf dem Kapitalwert selbst zu tragen – RB 1967, Nr. 42 – Erlassmöglichkeit nach ZH-EschG 30 I.

250 UR-ErbStG 6 II in Verb. mit 8 I – NW-StG 45 IV und 49 III sowie VS-LF 115 II und III sowie 118 und 147

Dasselbe muss sinngemäss auch in jenen Kantonen gelten, die in der Praxis zur Erb-anfallsteuer nicht den belasteten Eigentümer, sondern den Nutzniesser für steuerpflichtig erklären²⁵¹.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass, wenn nur eine Nutzniessung oder Wohnberechtigung schenkungsweise eingeräumt wird, die für den Wert dieser Berechtigung geschuldete Schenkungssteuer vom Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten allein zu bezahlen und zu tragen ist²⁵². Wird statt dessen das Eigentum verschenkt unter gleichzeitigem Vorbehalt der Nutzniessung oder Wohnberechtigung durch den Schenker, wird der Beschenkte im Umfang des belasteten Vermögenswertes pflichtig, es sei denn, das Gesetz bestimme ausdrücklich eine davon abweichende Zahlungspflicht²⁵³. Verschenkt der Eigentümer schliesslich sein Eigentum unter Einräumung der Berechtigung an einen Dritten, kann vollumfänglich auf die im betreffenden Kanton für die Erbanfallsteuer geltende Regelung verwiesen werden²⁵⁴.

2. Ausnahmen

Wegen bestimmter persönlicher Eigenschaften von einer Besteuerung ausgenommen sind in erster Linie die von jeder subjektiven Steuerpflicht befreiten öffentlichen Gemeinwesen und privaten gemeinnützigen Institutionen²⁵⁵. Manche Kantone befreien ausserdem den Ehegatten entweder ausschliesslich, wie im Kanton Zürich²⁵⁶, oder in Verbindung mit Nachkommen²⁵⁷.

251 So gilt die Zahlungspflicht des Nutzniessers oder Wohnberechtigten in BE, GL (ausser beim Ehegatten als Berechtigtem – StG 165 III), BL, SG und TG nur, wenn das Eigentum unter schenkungsweiser Einräumung einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung zugunsten eines Dritten verschenkt wird. Andernfalls hat der mit der Berechtigung oder der belasteten Vermögenssubstanz Beschenkte die Steuer sowohl zu zahlen als auch zu tragen.

252 ZH-EschG 26 I erster Satz – BE-ErbStG 5 I und 7 – UR-ErbStG 4 II – NW-StG 45 Ziff. 2 II – GL-StG 166 I Ziff. 4 – ZG-StG 135 I – FR-LDF 14 lit. d, e und g – BS-StG 78 I – Grüniger/Studer, S. 519/20 – BL-ErbStG 5 I und 7 – SH-ErbStG 9 lit. c II in Verb. mit 2 – AR-StG 140 IV in Verb. mit 135 III – AI-StG 136 I – SG-StG 161 in Verb. mit 154 III und IV sowie 157 III – GR-StG 91 in Verb. mit 90 – vgl. P. von Rechenberg, N 90.2 – AG-ErbStGV 1 I und III – TG-ErbStGVV 10 – TI-LT 110 und 117 – VD-LMSD 19 in Verb. mit 32 – VS-LF 118 in Verb. mit 115 – NE-LSD 9 erwähnt in Abs. 2 auch ausdrücklich das Wohnrecht – GE-LCP 113 – JU vgl. BE – ab 1. Januar 1981 OW-StG 125 III in Verb. mit 127 I, ausser wenn sie der ordentlichen Steuer im Kanton unterliegen (128 I lit. c)

253 ZH-EschG 26 I – GI-StG 179 II – Besonderheit in ZG-StG 135 III, wonach die Steuer erst mit dem Wegfall der Nutzniessung fällig wird – AI-StG 136 II

254 Vgl. hinten unter § 2, B., b), 1. auf S. 94 ff.

255 ZH-EschG 7 – BE-ErbStG 6 – LU-ErbStG 11 – UR-ErbStG 3 – NW-StG 46 in Verb. mit 5 – GL-StG 168 in Verb. mit 15 – ZG-StG 130 – BS-StG 7 – BL-ErbStG 6 – SH-ErbStG 3 – AR-StG 136 – AI-StG 124 – SG-StG 155 – GR-StG 9 – AG-ErbStG 3 – TG-ErbStG 5 – TI-LT 120 – VD-LMSD 20 – GE-LCP 75

256 ZH-EschG 7 lit. e – SH-ErbStG 3 lit. f – AI-StG 124 lit. e

257 ZG-StG 130 – FR-TDE 15 lit. c – NE-LSD 55 lit. d

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Steuersubstrat

1.1. Gegenstand der Berechnung

Die *Bereicherung* des Beschenkten ist nicht nur Tatbestandsmerkmal der Schenkung, sondern auch Steuersubstrat und damit Ausgangspunkt für die Errechnung der Steuerforderung. In den Kantonen, die das schenkungsweise Einräumen von Nutzniessung oder Wohnrecht überhaupt besteuern²⁵⁸, stellt die Bewertung der *Belastung* den wesentlichsten Faktor zur Ermittlung des Steuersubstrats dar. Sobald aber statt des blossen Einräumens der Berechtigung der Schenker das Eigentum auf die Gegenpartei überträgt unter gleichzeitigem Vorbehalt der Nutzniessung oder Wohnberechtigung zu seinen eigenen Gunsten oder zugunsten eines Dritten, wird auch der Wert des *belasteten Vermögens* zur notwendigen Berechnungsgrundlage. Die Bereicherung der mit dem belasteten Vermögen beschenkten Gegenpartei ergibt sich dann nämlich nur aus der Differenz zwischen dem Vermögenswert in *unbelastetem* Zustand und dem Wert der Belastung²⁵⁹. Ausser in einzelnen Kantonen, die schon den Wert der Belastung aus dem belasteten Vermögenswert bestimmen²⁶⁰, sind bei einer Schenkung von belastetem Vermögen in allen übrigen Kantonen sowohl der Wert der Berechtigung als auch der Wert des damit belasteten Vermögens Gegenstand der Berechnung.

1.2. Form der Berechnung

Aus dem bisher Gesagten geht hervor, dass der Belastungswert entweder ausschliesslich oder im Zusammenhang mit dem Substanzwert des unbelasteten Gegenstandes Grundlage für die Berechnung der Schenkungssteuerpflicht bildet. Für beide Werte hat jeder Kanton seine eigenen Grundsätze. Immerhin besteht in bezug auf den Substanzwert eine gewisse Einheitlichkeit, indem für die meisten Gegenstände entweder der *Verkehrswert*²⁶¹ oder der *wahre Wert*²⁶² gilt.

258 Überhaupt keine Schenkungssteuer erheben die Kte. LU, SZ und SO, wobei LU aber gewisse Schenkungen noch als Vorempfänge erfasst.

259 ZH-EschG 3 I – vgl. dazu auch RB 1967, Nr. 35 – MBVR 1964, Nr. 66

260 TI-LT 110 – GE-LCP 108

261 ZH-EschG 14 I – BE-ErbStG 16, evtl. Kurswert bei Wertpapieren mit regelmässiger Kursnotierung – ErbStG 18 – LU-ErbStG 9 gilt nur für Vorempfänge in den letzten fünf Jahren – GL-StG 170 – SH-ErbStG 9 – AI-StG 130 in Verb. mit 34–40 – SG-StG 157 – TG-StG 25 – “valeur vénale” in VD-LMSD 21 und VS-LF 114

262 BL-ErbStG 16. Wert, den man einem Vermögensstück im täglichen Leben beimisst, kann je nach Beschaffenheit und Zweck gerade dem Verkehrswert entsprechen, wie bei Wertpapieren, oder dem Ertragswert, wie Waldungen, oder einem eigenen Wert, der mangels Vergleichsmöglichkeiten etwa der Gebrauchswert sein könnte – GE-LCP 113 “la valeur des choses données” – Monteil, S. 178/79.

Bei Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht ist zwar die Kapitalisierung der Grundsatz, doch werden bei Feststellung des zu kapitalisierenden Betrages sowie bei der Form der Kapitalisierung von den einzelnen Kantonen ganz verschiedene Kriterien angewendet. In einigen Gesetzen wird ein – nach dem *Alter* des *Berechtigten* – variabler *Bruchteil* des belasteten Vermögenswertes besteuert²⁶³. Die meisten Steuergesetze gehen aber entweder vom *Kapital* aus, das für den *Kauf* einer adäquaten periodischen Leistung bei einer soliden *Rentenanstalt* aufgewendet werden müsste²⁶⁴, oder sie schreiben vor, dass die *Jahresleistung* nach der Berechtigungsdauer bzw. der voraussichtlichen Lebenserwartung des Berechtigten zu *kapitalisieren* sei²⁶⁵. Der für die Kapitalisierung massgebende Zinsfuss kann variabel oder endgültig im Gesetz geregelt sein²⁶⁶. Das Abstellen auf die Jahresleistung als Grundlage des auf die vereinbarte Dauer hin errechneten Kapitalwertes ist zwar gerechter²⁶⁷, bietet aber besondere Schwierigkeiten, wenn das belastete Vermögen nichts abwirft, wie dies insbesondere beim Wohnrecht der Fall ist. Der Steuerwert von dem aus Besitz und Gebrauch des Gegenstandes fließenden Vermögensvorteil muss hier anhand einer Schätzung beurteilt werden²⁶⁸. Beim *Wohnrecht* beruht diese *Schätzung* in der Regel auf dem Mietwert vergleichbarer Objekte, doch handelt es sich dabei um ein Produkt der Rechtsprechung und ist nirgends gesetzlich verankert²⁶⁹.

263 TG-ErbStG 10 II in Verb. mit VV 10 – TI-LT 111 – GE-LCP 108

264 BE-ErbStG 19 – BL-ErbStG 19

265 ZH-EschG 14 in Verb. mit 15 und 3 – GL-StG 170, 171 II – SH-ErbStG 9 lit. c und ErbStGV 18 – AR-StG 135 II und 140 II – AI-StG 131 – AG-ErbStG 8 III in Verb. mit VV 1 III. VD-LMSD 32 III verweist auf eine im Versicherungsrecht gebrauchte Tabelle; sonst ist aber die Lebenserwartung des Berechtigten nicht nach den für Versicherungen gebrauchten Tabellen zu errechnen, da dort noch spezielle versicherungstechnische Gesichtspunkte eine Rolle spielen, sondern aufgrund der Tabellen von Stauffer/Schätzle, wie dies z.B. SH-ErbStGV 18 ausdrücklich vorsieht – vgl. MBVR 1961, Nr. 53.

266 Nach dem zur Zeit der Bemessung geltenden Zinssatz der Kantonalbank bestimmen ZH-EschG 15 I, SH-ErbStGV 18. Zum höchsten Zinssatz für Obligationen der Kantonalbank: AR-StG 140 III oder nach der für Renten geltenden Methode: GL-StG 170, AI-StG 131 – vgl. für ZH: ZR 56 (1957), Nr. 163 = RB 1956, Nr. 132.

267 Meyer, S. 153

268 Monteil, S. 189

269 So sind die Schätzungsmethoden verschieden, je nachdem, ob es sich um eine Wohnung oder ein ganzes Haus, ein ausschliessliches Wohnrecht oder nur ein Mitbenutzungsrecht handelt – ZBl 78, S. 427 ff. Bei einem Ferienhaus ist der Zweck anhand von Lage und Ausstattung noch besonders zu berücksichtigen – SG-GVP 1966, Nr. 75.

1.3. Zeitpunkt für die Berechnung

1.3.1. Vollzug der Schenkung als Regel

Als Zeitpunkt für die Berechnung des Steuersubstrats ist der *Vollzug* der Schenkung massgebend²⁷⁰. Dies liegt schon in der Natur der Steuer begründet, die den *Rechtsübergang als solchen* erfasst²⁷¹. Statt des tatsächlichen Rechtsüberganges ist auch ein Surrogat²⁷² oder der Eintritt einer aufschiebenden Bedingung denkbar. Wertveränderungen, die nachträglich erfolgen, können grundsätzlich nur durch Erlass berücksichtigt werden²⁷³. So bleibt der Besteuerungsanspruch des Fiskus bei Rückgabe des geschenkten Gegenstandes prinzipiell bestehen. Unter Umständen kann zudem eine weitere steuerbare Leistung in umgekehrter Richtung angenommen werden²⁷⁴.

1.3.2. Zusammenrechnung als Ausnahme

Um eine Umgehung der Steuerpflicht oder der Steuerprogression zu verhindern, werden in der Regel mehrere zeitlich auseinanderliegende Schenkungen an den nämlichen Beschenkten zusammengezählt²⁷⁵. Eine Zusammenrechnung *muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein*²⁷⁶, kann sich aber auf Schenkungen beschränken, die aus einem bestimmten Grund²⁷⁷ oder innert einer bestimmten Zeitspanne²⁷⁸ erfolgt sind. Die Steuer wird schon bei der ersten Schenkung erhoben. Jede spätere Zuwendung wird dann mit der bereits versteuerten Schenkung zusammengerechnet und der Gesamtbetrag erneut veranlagt. Die Differenz zwischen der auf dem Gesamtbetrag geschuldeten und der bereits bezahlten Steuer unter Anrechnung der früher

270 So ausdrücklich in ZH-EschG 13 – GL-StG 169 Ziff. 2 – ZG-StG 133 I – BS-StG 81 I – BL-ErbStG 16 – SH-ErbStG 8 lit. b – AR-StG 139 II – AI-StG 129 – SG-StG 157 – TG-ErbStG 13 – VD-LMSD 21 – VS-LF 114

271 Meyer, S. 161 – Monteil, S. 174

272 Traditionssurrogate sind die *brevi manu traditio*, das *constitutum possessorium* (ZGB 924 Abs. 1), die eigentliche Besitzanweisung (ZGB 924 Abs. 2) und allenfalls das Warenpapier (ZGB 925).

273 Wenn nicht ein Rückforderungsvorbehalt angebracht wurde, dazu vorne 1.2.2.3., FN 226 auf S. 74

274 MBVR 44, S. 204. Rücksicht ist aber am Platz, wenn die Rückgabe unverzüglich erfolgt.

275 Monteil, S. 172 – Styger, S. 137 – Grüninger/Studer, S. 580/81

276 ZH-EschG 9 II – GL-StG 173 II – ZG-StG 132 – SH-ErbStG 12 letzter Satz – AI-StG 126 II seit dem 1. Januar 1964 – SG-StG 160 – TG-ErbStG 7 – GE-LCP 113 II

277 VD-LMSD 30

278 BE-ErbStG 11 II – BL-ErbStG 15 II

bezahlten Steuer bildet schliesslich die Steuerschuld²⁷⁹. Im Kanton Zürich erfolgt die Zusammenrechnung ohne Begrenzung auf eine bestimmte Zeitspanne²⁸⁰.

1.4. Abzug von Schulden

Grundsätzlich sind Schulden und Lasten *nur insoweit* abziehbar, *als sie nicht vertragliche Leistungen des Beschenkten betreffen*²⁸¹. Im Falle einer Leistung von seiten des Beschenkten liegt nämlich eine gemischte Schenkung vor, bei der nur die Differenz zwischen der Leistung des Schenkers und der Gegenleistung des Beschenkten Gegenstand des Schulden- bzw. Lastenabzuges sein kann.

Sieht man von einer besonders zu vereinbarenden Schuldübernahme ab, ist im Zusammenhang mit der schenkungsweisen Einräumung oder Aufhebung von Nutzniessung oder Wohnrecht in erster Linie eine *Auflage* denkbar, die vom Kapitalwert der Berechtigung abgezogen werden könnte. Die Belastung der Auflage muss geschätzt werden, wenn sie sich im Zeitpunkt des Schenkungsvollzuges nicht bereits zahlenmässig feststellen lässt. Der Abzug vom Kapitalwert der Berechtigung ist aber selbstverständlich nur möglich, wenn die Auflage nicht bereits als Gegenleistung des Beschenkten in Rechnung gestellt worden ist²⁸². Hat der Beschenkte bereits vor der Schenkung wertvermehrende Aufwendungen am Schenkungsgut gemacht, ohne dafür entschädigt worden zu sein, so kann er auch diese von dem als Schenkung zu versteuernden Kapitalwert der Berechtigung abziehen²⁸³.

Wird dem Beschenkten statt Nutzniessung oder Wohnrecht das zugunsten des Schenkers oder eines Dritten belastete Eigentum zugewendet, so ist der *Kapitalwert der Berechtigung* zum Abzug zuzulassen. Ein derartiger Abzug ist nur in den Kantonen Zürich und Appenzell-Innerrhoden und dort auch nur dann ausgeschlossen, wenn die Nutzniessung oder Wohnberechtigung zur gleichen Zeit, d.h. im selben Schenkungsakt, schenkungsweise an den Ehegatten des Schenkers eingeräumt wird²⁸⁴. Das gleichzeitige Schenken des belasteten Gegenstandes an die Gegenpartei und der den Gegenstand belastenden Berechtigung an den Ehegatten des Schenkers führt somit dazu, dass die beschenkte Gegenpartei für etwas besteuert wird, das sie nicht erhalten hat, nämlich den Wert der Belastung²⁸⁵.

279 Ein allfälliger steuerfreier Betrag wird dabei auf die erste Zuwendung angerechnet, gleichgültig ob diese im Hinblick auf die inzwischen eingetretene Verjährung heute noch besteuert werden darf oder nicht – Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 47.

280 § 9 Abs. 2 EschG

281 Monteil, S. 199

282 Vgl. vorne a), 3.2.2. auf S. 78

283 Schneider, S. 190. Wohl als Nutzniesser und in geringerem Masse auch als Wohnberechtigter, nicht aber als Verwahrer im Hinterlegungsvertrag hat der Besitzer und nachmalige Beschenkte die Pflicht zu werterhaltenden Aufwendungen. Im bloss obligatorischen Aufbewahrungsverhältnis könnten somit nebst wertvermehrenden auch werterhaltende Aufwendungen vom Beschenkten abgezogen werden.

284 ZH-EschG 3 II in Verb. mit 6 lit. b II und 7 lit. e sowie AI-StG 121 II

285 Vgl. Näheres dazu unter § 2, II., B., 3.2. und 3.3. auf S. 106 ff.

1.5. Ausnahmen von der Besteuerung des Substrats

1.5.1. In objektiver Hinsicht

Gewisse Bestandteile des Substrats sind der Besteuerung nicht unterworfen, weil ihr Gebrauchswert dem gesetzlichen Steuerwert nicht entspricht²⁸⁶. Dazu gehören in der Regel der *Hausrat* sowie die *zur Berufsausübung erforderlichen Gegenstände*, wobei die kantonalen Steuergesetze entweder völlige Steuerbefreiung²⁸⁷ oder Befreiung bis zu einem bestimmten Höchstbetrag²⁸⁸ vorsehen. Übersteigt der zugewendete Vermögenswert den gesetzlich festgelegten Höchstbetrag, so wird je nach dem Wortlaut oder dem durch Auslegung gefundenen Sinn des Gesetzes nur der Mehrbetrag²⁸⁹ oder aber der ganze Wert²⁹⁰ des Substrats besteuert. In zahlreichen Kantonen²⁹¹ wird ausserdem ein relativ geringer Betrag aus steuertechnischen Gründen unbesteuert gelassen, wobei einzelne Kantone diese Steuerbefreiung auf gesetzlich festgelegten Minimalbeträgen nur für *Gelegenheitsgeschenke* zugestehen²⁹².

1.5.2. In subjektiver Hinsicht

Gewisse Bestandteile des Substrats können nicht nur wegen ihrer Eigenschaften, sondern auch wegen der Person des Empfängers von der Besteuerung ausgenommen werden. Aus sozialen Gründen billigen deshalb die meisten Kantone²⁹³ den *Verwandten*, insbesondere den engeren *Familienangehörigen*²⁹⁴, sowie in einzelnen Fällen auch *Unterstützungsbedürftigen*²⁹⁵ besondere Freibeträge zu.

286 Blumenstein, System, S. 190/91 – Monteil, S. 163

287 BE-ErbStG 15 Ziff. 6 und BL-ErbStG 15 Ziff. 6 nur für bestimmten Hausrat sowie GL-StG 172 IV nur für Hausrat

288 ZH-EschG 8 lit. a – ZG-StG 130 Ziff. 5 nur für bestimmten Hausrat – SH-ErbStG lit. d nur für Hausrat

289 Im Kt. ZH Schneider, S. 202 sowie BE, BL und ausdrücklich in SH-ErbStG 11 – AG-ErbStG 4 und TG-ErbStG 6

290 UR-ErbStG 4 – NE-LSD 5 letzter Satz

291 BE-ErbStG 13 I – UR-ErbStG 3 lit. c – BL-ErbStG 13 II – SH-ErbStG 11 lit. b – AR-StG 136 lit. 7 – SG-StG 160 – GR-StG 93 – VD-LMSD 16 lit. c – VS-LF 112 lit. b – NE-LSD 5 – GE-LCP 112 in Verb. mit 107 V

292 ZH-EschG 6 lit. a – NW-StG 46 Ziff. 2 – GL-StG 172 II – ZG-StG 130 Ziff. 4 – AI-StG 124 lit. k – TI-LT 121 lit. a

293 ZH-EschG 8 – BE-ErbStG 15 – GL-StG 172 – BL-ErbStG 15 – AR-StG 136 – AI-StG 124 – SG-StG 159 – GR-StG 93 – AG-ErbStG 4 – TG-ErbStG 6 – TI-LT 121 – VD-LMSD 16 – VS-LF 112 – NE-LSD 5 – GE-LCP 110 in Verb. mit 112

294 Abgesehen von Ehegatten und den gemeinsamen Nachkommen ist dabei unter Umständen auch an Personen gedacht, deren Lebensunterhalt der Steuerpflichtige bestreitet, ohne dass sie mit ihm verwandt zu sein brauchen – Blumenstein, System, S. 193.

295 TG-ErbStG 6 lit. e – beschränkt auf pflege- und verwahrungsbedürftige Personen, die einer Gemeinde zur Last fallen

2. Steuermass

Fundament des Steuermasses ist der *Steuersatz*. Damit ist der im Gesetz festgelegte Ansatz für die Berechnung der Steuerschuld nach Massgabe der Berechnungsgrundlage gemeint²⁹⁶. Im Kanton *Zürich* ist der Steuersatz nach zwei Seiten hin *progressiv* abgestuft²⁹⁷: einmal aufgrund des steuerbaren Betrages, der innerhalb des zu bemessenden Zeitraumes zufliesst; zum andern nach dem Verwandtschaftsgrad zum Schenker. Zuerst wird aber der Steuerbetrag nach der Höhe der anfallenden oder zugewandten Summe ermittelt. Erst der auf diese Weise festgestellte Betrag wird dann durch Multiplikation mit einem sich aus der Abstufung nach der Verwandtschaftsnähe ergebenden Faktor zur effektiv geschuldeten Steuer²⁹⁸.

B. Abgrenzung zur Besteuerung der Handänderung und des damit verbundenen Vermögensgewinns

a) Verhältnis zur Besteuerung der Handänderung an sich

Grundsätzlich könnte das die Steuerhoheit innehabende Gemeinwesen bei einer unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken sowohl die *Handänderungs-* als auch die *Schenkungssteuer* beziehen. Zwar ist bei beiden Steuern *derselbe Verkehrsvorgang Steuerobjekt*, der Wert des übergegangenen Vermögens bildet aber lediglich Steuerbemessungsgrundlage²⁹⁹. Trotzdem befreien zahlreiche Kantone Handänderungen infolge Schenkung, wie dies im Steuergesetz des Kantons Zürich ausdrücklich geregelt ist³⁰⁰, oder sie rechnen wenigstens den Schenkungsbetrag an die Handänderungssteuer an, wie dies der Kanton Basel-Stadt vorsieht³⁰¹.

In diesem Zusammenhang interessieren jedoch nur diejenigen Kantone, die das Begründen einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung sowohl der Schenkungssteuer als auch einer eigentlichen Handänderungssteuer unterwerfen. Soweit die Kantone *Nidwalden* und *St. Gallen* überhaupt eine Handänderungssteuer erheben³⁰², belasten sie die schenkungsweise eingeräumte Berechtigung an einem Grundstück kumulativ mit der Handänderungssteuer und der Schenkungssteuer³⁰³. Dagegen ist die Handänderungssteuer im Kanton *Waadt* ausdrücklich auf entgelt-

296 Vgl. dazu Höhn, Steuerrecht, § 6, N 18 und § 20 – Huber, S. 106 ff. – Meyer, S. 162

297 § 10 und § 11 EschG

298 Schneider, S. 211 ff. Für die anderen Ktc. vgl. unter § 2, II., B., 1. auf S. 104 f.

299 Blumenstein, System, S. 169

300 § 180 lit. c StG

301 Grüninger/Studer, S. 593 – so auch BE-ErbStG 12

302 Siehe dazu vorne unter I., B., a), 1.3. auf S. 45 f.

303 Vgl. auch Weidmann, S. 20

liche Rechtsgeschäfte unter Lebenden beschränkt, so dass sich hier Handänderungs- und Schenkungssteuer gegenseitig ausschliessen³⁰⁴.

In den Kantonen *Freiburg* und *Genf* werden die sogenannten Einregistriergebühren auch auf unentgeltlichen Rechtsgeschäften erhoben³⁰⁵.

b) Verhältnis zur Besteuerung des mit der Handänderung verbundenen Vermögensgewinns

Bei einer als Schenkung zu qualifizierenden Handänderung kann der Schenker *nur* dann einen steuerbaren *Vermögensgewinn* realisieren, *wenn* er für die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht vom Beschenkten eine *Gegenleistung* erhält, die zwar dem Wert der Berechtigung nicht entspricht, aber *über* deren *Anlagewert*³⁰⁶ liegt. Die Differenz zwischen dem errechneten Wert der Belastung³⁰⁷ und der dafür erhaltenen Gegenleistung bildet die vom Beschenkten zu versteuernde Bereicherung, während der den Anlagewert übersteigende Betrag der Gegenleistung den vom Schenker zu versteuernden Vermögensgewinn darstellt. Dieser Vermögensgewinn ist allgemein der *Einkommens-* bzw. *Ertragssteuer* unterworfen³⁰⁸. Dies gilt auch in jenen Kantonen, die das für die Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht erhaltene Entgelt sonst einer Sondersteuer unterwerfen³⁰⁹.

§ 2 Erbrechtliche Übertragungen

I. Besteuerungsarten

A. Im allgemeinen

Soweit überhaupt eine Besteuerung erbrechtlicher Übertragungen besteht³¹⁰, wird die Steuerforderung des Gemeinwesens gegenüber dem Erben oder Vermächtnisnehmer mit dem Tod oder der gerichtlichen Verschollenerklärung des Erblassers erhoben. Dabei sind zwei Arten der Steuererhebung denkbar: Entweder wird der *Nachlass als Ganzes* besteuert, wie dies in der Schweiz nur in wenigen Kantonen

304 VD-LMSD 2 I

305 FR-LDE 14 lit. d – GE-LDE 11

306 Dazu vorne unter § 1, I., C., a), 1. auf S. 49

307 Dazu vorne unter § 1, II., A., c), 1. auf S. 81 ff.

308 Vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärer, Komm. zu § 24 StG, N 9 – Grüniger/Studer, S. 175 – P. von Rechenberg, N 74.3.3. lit. c

309 UR-GStG 2 Ziff. 2 lit. b – NE-LIGI 11 Ziff. 7

310 Nachdem im Kt. OW auf den 1. Januar 1981 das eine Erbanfall- und Schenkungssteuer enthaltende Steuergesetz in Kraft tritt, kennt nur der Kt. SZ noch keine Erbschaftssteuer.

vorkommt³¹¹, oder der den einzelnen Erben oder Vermächtnisnehmern *zufallende Anteil* bildet die Grundlage der Steuererhebung. Beruht die Steuererhebung auf dem blossen Vorliegen der Hinterlassenschaft, ist das Nachlassvermögen als solches Steuerobjekt. Da es sich dabei um eine in Geld abschätzbare Leistung handelt, braucht zur Bemessung nicht der Substratsbegriff herangezogen zu werden. Die Nachlasssteuer unterscheidet sich demzufolge von der gewöhnlichen Vermögenssteuer nur dadurch, dass sie nicht periodisch, sondern nur einmal auf einen bestimmten Zeitpunkt hin erhoben wird³¹². Unterliegt statt dessen der Vermögensanfall an die Erben bzw. Vermächtnisnehmer der Besteuerung, ist der Rechtsübergang als solcher steuerbegründender Tatbestand. Die übergehende Vermögenssubstanz ist nicht Steuerobjekt, sondern Bemessungsgrundlage wie im Schenkungssteuerrecht. Diese als Rechtsverkehrssteuer ausgebildete Form der Erbschaftsbesteuerung besteht in den meisten Kantonen.

B. Erbanfallbesteuerung

a) Steuerobjekt

1. Entstehung

1.1. Bei einem Vermögensanfall kraft gesetzlichen Erbrechts

Wenn der Erblasser nicht in rechtsgültiger Weise über seinen Nachlass verfügt hat, treten die vom Gesetz bestimmten Erben ohne weiteres in seine Rechte und Pflichten ein. Da dieser Vorgang vom Willen der Beteiligten unabhängig ist, besteht insoweit auch nicht die Gefahr einer Steuerumgehung. Die Umschreibung des Besteuerungstatbestandes in den einzelnen kantonalen Steuergesetzen entspricht daher ausnahmslos der im ZGB vorgesehenen Erbfolgeordnung³¹³. Danach kann eine Nutzniessung zugunsten des überlebenden *Ehegatten* entstehen, wenn dieser ein ihm kraft Gesetzes zustehendes *Wahlrecht* ausübt³¹⁴. Bei *Nichtausübung* dieses Wahlrechts wird nach Zivilrecht vermutet, dass sich der Ehegatte für die ihm statt dessen zustehende *Eigentumsquote* entschieden hat. Diese Vermutung muss schon deshalb auch für das Steuerrecht gelten, weil die Nutzniessungs-Alternative im allgemeinen steuerlich ungünstiger ist. Von den noch zu behandelnden Ausnahmen

311 Einzig das kantonale Steuergesetz des Kts. GR kennt eine reine Nachlasssteuer, während im Kt. NE eine Kombination beider Besteuerungsarten besteht und der Kt. SO lediglich eine Nachlassgebühr in Verb. mit der Erbanfallsteuer erhebt.

312 Die Nachlasssteuer kann daher auch als ausserordentliche Vermögenssteuer bezeichnet werden – P. von Rechenberg, N 82.1.

313 So auch Styger, S. 14 – Monteil, S. 34

314 ZGB 462 I

abgesehen³¹⁵, bildet aber sowohl die auf den Ehegatten ohne weiteres übergehende Eigentumsquote als auch die statt dessen von ihm gewählte Nutzniessung einen steuerbegründenden Tatbestand. Im Gegensatz zu der mit dem Erbfall ohne weiteres entstehenden Nutzniessung der wegen fehlender Erben zum Zuge kommenden Urgrosseltern oder Geschwister der Grosseltern des Erblassers³¹⁶ kann das Steuerobjekt bei dem die Nutzniessung wählenden Ehegatten aber erst mit der Ausübung des Wahlrechts entstehen³¹⁷.

1.2. Bei einem Vermögensanfall aufgrund einer Verfügung von Todes wegen

Im Rahmen der vom Gesetzgeber gewissen gesetzlichen Erben vorbehaltenen Quote (Pflichtteil)³¹⁸ kann der Erblasser grundsätzlich frei bestimmen, wem er eine Nutzniessung am Ganzen oder an bestimmten Bruchteilen sowie Gegenständen seines Nachlasses einräumen will. Dies gilt in gleicher Weise auch für das begriffsnotwendig auf Grundstücke beschränkte Wohnrecht. Im Zivilrecht sind für dieses Vermächtnis zwei Verfügungsformen vorgesehen³¹⁹: einmal die *letztwillige Verfügung*, durch die der Erblasser sowohl den Gegenstand der Berechtigung als auch die Person des Berechtigten auf seinen Tod hin einseitig bestimmt; zum andern der *Erbvertrag*, in dem der Erblasser die Berechtigung durch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft seinem Kontrahenten oder auch einem beliebigen Dritten einräumt. Um einer Steuerumgehung vorzubeugen, haben die meisten kantonalen Steuergesetze den Erbvertrag noch um einige verwandte Tatbestände erweitert. Dies betrifft vor allem die *Schenkung von Todes wegen* oder “auf den Todesfall”, wie sie in den Steuergesetzen in der Regel heisst³²⁰. Es handelt sich dabei um ein vom Erblasser zu seinen Lebzeiten abgegebenes Versprechen, dem Berechtigten auf seinen Tod hin einen Vermögensvorteil zukommen zu lassen. Die Schenkung erfolgt hier unter einer Suspensivbedingung, indem der Beschenkte erst mit dem Tod des Schenkers bereichert wird. Obschon sich der Schenker gegenüber dem Bedachten bereits mit dem Schenkungsversprechen bindet³²¹, unterliegt diese Form der unentgeltlichen Über-eignung auch in Kantonen, die das Schenkungsversprechen an sich als Schenkung

315 Hinten unter 3. auf S. 92 ff.

316 ZGB 460 II und III

317 Als Vermögensanfall von Gesetzes wegen kann auch die durch den Tod des Berechtigten vorzeitige Aufhebung einer auf bestimmte Zeit vereinbarten Nutzniessung oder Wohnberechtigung bezeichnet werden. Da die Berechtigungen aber als “eigentliche Personalservituten” an die Person des Berechtigten gebunden sind – vgl. Tuor/Schnyder, S. 643 –, ist dieser Aufhebungsgrund immanent – so ausdrücklich in SH-ErbStGV 9 – TG-ErbStGV VV 2 II – vgl. aber ASA 24, Nr. 29 = BGE 81 I 236.

318 ZGB 471

319 ZGB 481 in Verb. mit 484 II

320 ZH-EschG 2 lit. a – BE-ErbStG 1 – NW-StG 45 I – GL-StG 164 – ZG-StG 127 – BL-ErbStG 1 – SH-ErbStG 5 – AR-StG 132 I Ziff. 2 – AI-StG 120 lit. a

321 Vgl. Tuor, BE-Komm., S. 278

besteuern würden³²², der Erbschaftssteuer. Einzelne Kantone erfassen zudem *Vor-empfänge*, auch wenn sie der Erblasser für *nicht* ausgleichspflichtig erklärt hat³²³, und gewisse Ansprüche, die dem überlebenden Ehegatten aus Ehevertrag, also kraft *Güterrechts*, zustehen³²⁴. Da diese Vermögensvorteile dem Berechtigten auch in Form einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts eingeräumt werden können³²⁵, bilden die jeweils dazu führenden Verkehrsvorgänge den steuerbegründenden Tatbestand.

Wie bei der unmittelbar mit dem Erbgang anfallenden Nutzniessungsberechtigung³²⁶, entsteht auch bei der durch Verfügung von Todes wegen eingeräumten Berechtigung das Steuerobjekt mit dem Tod bzw. der gerichtlichen Verschollen-erklärung des Erblassers³²⁷. Dies muss auch für jene Rechtsbegründungen gelten, die als Vorempfang oder Anspruch aus Ehevertrag aufgrund des anwendbaren kantonalen Steuergesetzes dem Erbschaftssteuerrecht unterstellt sind.

2. Nachträglicher Wegfall

2.1. Ausschlagung

Wie der Erbe, so hat auch der Nutzniesser bzw. Wohnberechtigte als Vermächtnisnehmer das Recht, die ihn begünstigende Verfügung auszuschlagen³²⁸. Da der berechtigte Vermächtnisnehmer mit dem Tod des Erblassers aber nur eine obligatorische Forderung auf Einräumung des Rechts gegenüber dem damit belasteten Erben erhält³²⁹, richtet sich diese Ausschlagung nicht etwa nach den für die Erben geltenden Regeln³³⁰, sondern nach den Vorschriften des OR über den Verzicht oder allenfalls über die mit der Inverzugsetzung des Erben verbundene Rücktritts-erklärung³³¹. Das normalerweise mit dem Erbfall und nur bei der gesetzlichen Erbfolge des überlebenden Ehegatten erst mit seiner Wahlerklärung entstandene Steuerobjekt kann durch diesen späteren Verzicht oder Rücktritt nachträglich wegfallen. Die beim Erben vorgesehene Verwirkung der Ausschlagungsbefugnis³³² durch konkludentes Handeln dürfte auf den die Wahlerklärung zugunsten einer Nutz-

322 Vgl. vorne unter § 1, II., A., 1.2.2.3. auf S. 73 f.

323 BL-ErbStG I IV

324 NW-StG 45

325 So ausdrücklich in SH-ErbStG 5 – SG-StG 154

326 Gemeint sind die kaum vorkommenden Urgrosseltern und Geschwister der Grosseltern.

327 So auch Monteil, S. 76. Kein Steuerobjekt entsteht mit dem Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsvermachtnis im Kt. LU, in dem nur der Vermögensübergang auf den Erben ein Steuerobjekt bildet – LU-ErbStG 9 – ZBI 77, S. 133.

328 ZGB 577

329 Tuor/Schnyder, S. 362/63

330 ZGB 566 ff.

331 Tuor/Picenoni, BE-Komm. zu Art. 577 ZGB, N 5 und 13

332 ZGB 571

niessung abgebenden Ehegatten ebensowenig anwendbar sein wie die für Erben geltende Ausschlagungsfrist. Immerhin sollte im einen wie im anderen Fall dem erst nach der Veranlagung Verzichtenden die Möglichkeit offenstehen, den geschuldeten oder bereits bezahlten Steuerbetrag auf dem – allerdings befristeten – Revisions- oder dem Erlasswege zurückzufordern.

2.2. *Rückkehr des für verschollen Erklärten*

Bei Rückkehr des vom Gericht für verschollen Erklärten haben die Eingewiesenen das Empfangene nach den Besitzesregeln an den besser Berechtigten herauszugeben³³³. Mit dem nachträglichen Wegfall des Steuerobjektes entsteht aber im Grunde genommen ein neuer Besteuerungstatbestand, nämlich der Rechtsübergang auf den nunmehr besser Berechtigten. Diese *Rückübertragung* auf den vermeintlichen Erblasser entspricht jedoch der unfreiwilligen Rückgabe einer Schenkung an den Schenker³³⁴ und ist demzufolge *steuerfrei*. Wie bei der Ausschlagung, handelt es sich auch hier um eine nachträgliche Veränderung des objektiven Steuerstatbestandes, doch lebt in diesem Fall die Erbschaftssteuerforderung nicht in einer anderen Person wieder auf, sondern geht endgültig unter. Es wäre daher in diesem Fall besonders widersinnig, wenn der Fiskus bereits bezahlte Steuern nicht zurückerstatten und auf geschuldete Steuern nicht verzichten würde, wie dies im Kanton Neuenburg ausdrücklich vorgesehen ist³³⁵.

2.3. *Anfechtung*

Die mit der Verfügung von Todes wegen eingeräumte Nutzniessung oder Wohnberechtigung kann durch eine Anfechtung dieser Verfügung ganz oder im Fall der Herabsetzungsklage zumindest teilweise aufgehoben werden. Sowohl die auf den Zeitpunkt der Entstehung gerichtete Ungültigkeitsklage als auch die auf den Zeitpunkt des Erbfalls gerichtete Herabsetzungsklage führen bei Gutheissung zu einem den steuerbegründenden Tatbestand nachträglich verändernden *Gestaltungsurteil*. Für die damit verbundene Novation der Steuerforderung ist nicht etwa die auf das Urteil hin erfolgende Vermögensverschiebung, sondern die *Rechtskraft* des Zivilurteils oder der statt dessen getroffenen Vereinbarung *massgebend*³³⁶. Dies steht im Einklang mit den kantonalen Steuergesetzen, die allgemein den kraft Erbschaftssteuerrechts dem Berechtigten zukommenden und nicht den ihm tatsächlich zufal-

333 ZGB 547

334 Siehe vorne unter § 1, II., A., a), 2. auf S. 75 f. – Grüninger/Studer, S. 505

335 NE-LSD 2 II – so auch Monteil, S. 81 – Schneider, S. 116

336 ZR 38, Nr. 108 – ZR 47, Nr. 29

lenden Vermögenswert besteuern. Wie bei der Rückkehr des für verschollen Erklärten, ist die auf dieses Urteil hin erfolgte *Aufgabe* der Berechtigung zugunsten des besser Berechtigten unfreiwillig und daher *nicht* etwa noch der Schenkungssteuer unterworfen³³⁷. Der bereits veranlagte und womöglich bezahlte Steueranspruch kann jedoch in der Regel nur durch Revision oder Erlass zurückerhalten werden³³⁸.

3. Ausnahmen

3.1. *Unvererbare Rechte*

Gegenstand eines Vermächnisses kann grundsätzlich jede Leistung sein, die den Inhalt eines Forderungsrechtes zu bilden vermag und dabei einen direkten oder indirekten Vermögensvorteil gewährt³³⁹. Unvererbbar oder hier vielmehr nicht vermachbar sind daher nur die unübertragbaren Rechte, wozu auch Nutzniessung und Wohnrecht gehören³⁴⁰.

3.2. *Mit einer Bedingung oder Auflage verbundene Verfügung von Todes wegen*

3.2.1. *Bedingung*

Wie bei der Schenkung, so hat auch das an eine Bedingung geknüpfte Vermächtnis unmittelbare Bedeutung für das Steuerobjekt der Erbanfallsteuer. Zwar entsteht der steuerbegründende Tatbestand im allgemeinen bereits mit dem Tod des Erblassers, doch hängt das Entstehen des steuerbaren Vermögensanfalles ausschliesslich von seiner Verfügung ab. Bei einer unbedingten oder resolutiv-bedingten Verfügung wird der steuerbegründende Zeitpunkt mit Eröffnung der Verfügung auf den Tod des Verfügenden zurückbezogen. Eine *aufschiebende* Bedingung bewirkt aber wie bei der Schenkung, dass das betreffende Steuerobjekt und damit die Steuerforderung *erst* im Augenblick des *Bedingungseintrittes* entsteht. Anders als bei der Schenkung ist das Vermächtnis aber lediglich eine Verfügung im Rahmen

337 Vgl. dazu vorne § 1, II., A., a), 2. auf S. 75 f. – Grüninger/Studer, S. 505

338 Da auch die nach allgemeinem Vertragsrecht nichtige Verfügung (OR 20) im Erbrecht bis zur Ungültigkeitserklärung den Schein der Gültigkeit hat – Tuor, BE-Komm. zu Art. 519, N 13 und Art. 520, N 3 –, ist die Argumentation, das Steuerobjekt und damit die Steuerforderung sei gar nicht erst entstanden, nicht stichhaltig. Es geht auch hier um den nachträglichen Wegfall des Steuerobjektes.

339 Tuor, BE-Komm. zu Art. 484 ZGB, N 13

340 Dazu vorne unter § 1, II., A., a), 3.1. auf S. 76 f. – so ausdrücklich in TG-ErbStG-VV 2 II – vgl. auch Monteil, S. 161

des Erbanges. Auch wenn bei der Erbanfallsteuer der betreffende Vermögensanfall Entstehungsgrund für seine Besteuerung ist, findet der Erbgang und damit die Besteuerung der Erbschaft trotzdem statt. Statt des Berechtigten muss deshalb vorerst der durch das Vermächtnis belastete Erbe oder Vermächtnisnehmer erhalten. Es kommt also bei einer Bedingung so oder so zum nachträglichen Wegfall des Steuerobjektes und den damit verbundenen Schwierigkeiten. Ist es eine Resolutivbedingung, hat der Berechtigte bei Bedingungseintritt seine Berechtigung aufzugeben.

Der damit verbundene Vermögenszuwachs zugunsten des Belasteten bedeutet aber weder einen Erbanfall noch eine Schenkung³⁴¹. Dies gilt auch bei Eintritt einer Suspensivbedingung, die den mit dieser Bedingung Belasteten zwingt, das durch die Verfügung bestimmte Recht einzuräumen. In beiden Fällen verliert der beim Erbgang Steuerpflichtige ein Recht, das er aufgrund der meisten kantonalen Steuergesetze zu versteuern hatte. Im Gegensatz zu Ausschlagung, Anfechtung oder Rückkehr eines gerichtlich für verschollen Erklärten steht die Möglichkeit des Bedingungseintritts von vorneherein fest. Um den Steuerpflichtigen nicht unnötig zu zwingen, die zuviel bezahlten Steuern durch eine befristete Revision oder einen Erlass zurückfordern zu müssen³⁴², sollte der binnen einer kürzeren Zeitspanne mögliche Bedingungseintritt in die Veranlagung oder Steuererhebung miteinbezogen werden³⁴³.

3.2.2. Auflage

Während bei der Bedingung die Wirksamkeit der Verfügung von ihrer Erfüllung oder Nichterfüllung abhängt, fließt aus der Auflage nur ein *Vollziehungsanspruch* gegenüber dem Verfügungsberechtigten, der die Verfügung als solche aber nicht weiter berührt³⁴⁴. Da die Bereicherung kein Tatbestandsmerkmal für die Besteuerung bildet wie bei der Schenkung³⁴⁵, wird der durch die Auflage belastete Vermächtnisnehmer unabhängig von der mit der Belastung verbundenen Wertminderung erbschaftssteuerpflichtig³⁴⁶.

Die Wertverminderung spielt im Erbschaftssteuerrecht nur für die Bemessung eine Rolle, so dass grundsätzlich kein nachträglicher Wegfall des Steuerobjekts

341 Dazu vorne unter § 1, II., A., a), 3.2.1. auf S. 77

342 ZH-EschG 23, 30

343 Grüninger/Studer, S. 505

344 Tuor, BE-Komm. zu Art. 482 ZGB, N 9

345 Vgl. § 1, II., A., a), 3.2.2. auf S. 78

346 Erbschaftssteuerobjekt ist der mit dem Erbgang ausgelöste Verkehrsvorgang – vgl. Höhn, Steuerrecht, § 36, N 1 und 10 – Blumenstein, System, S. 168/69 – a.M. offenbar Böckli, S. 323, insbes. FN 2.

möglich ist wie im Schenkungssteuerrecht³⁴⁷. Immerhin dürfte die Wirkung ähnlich sein, wenn sich nach Abzug der Auflagenbelastung herausstellt, dass das Steuer-substrat des belasteten Vermächtnisnehmers gleich Null ist.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Da mit der Erbanfallsteuer der Vermögenszuwachs bei dem vom Erbrecht her bestimmten Empfänger erfasst werden soll, ergibt sich die Steuerpflicht dieses Empfängers eigentlich schon aus der Natur der Steuer³⁴⁸. Ist dieser Empfänger aber ein Nutzniesser, so wird im Zivilrecht unterschieden, ob er sein Recht kraft Gesetzes oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen erworben hat. Während dem gesetzlichen Nutzniesser sein Recht wie einem Erben mit dem Tod des Erblassers ohne weiteres zukommt³⁴⁹, erhält der durch eine Verfügung von Todes wegen Berechtigte im Augenblick des Erbfalles lediglich einen obligatorischen Anspruch gegenüber dem mit dieser Berechtigung belasteten Erben oder Vermächtnisnehmer, ihm dieses Recht einzuräumen.

Obschon die kantonalen Steuergesetze von der ausschliesslichen Steuerpflicht des mit der Nutzniessung oder dem Wohnrecht belasteten Eigentümers über die Verteilung der Steuerpflicht auf den Berechtigten und den Belasteten bis hin zur ausschliesslichen Zahlungspflicht (nicht aber der Steuerpflicht) des Nutzniessers bzw. Wohnberechtigten praktisch jede Variante vertreten, wird die nur rechtliche, nicht aber ökonomische Verhältnisse widerspiegelnde Unterscheidung des Zivilrechts nirgends gemacht. Die Mehrzahl der Kantone³⁵⁰ folgt dabei wenigstens dem Grundsatz nach der im Kanton Zürich getroffenen Regelung. Danach werden der nach bestimmten Kriterien ermittelte Kapitalwert der Berechtigung und der Restwert des belasteten Vermögens beim belasteten Eigentümer besteuert. *Steuerpflichtig* sind also sowohl Nutzniesser bzw. Wohnberechtigte als Vermächtnisnehmer wie auch der damit belastete Eigentümer als Erbe oder Vermächtnisnehmer.

347 Vgl. § 1, II., A., a), 3.2.2. auf S. 78 und c), 1.4. auf S. 84. Entspricht der Wert der in Form einer Auflage mitüberbundenen Schulden und Lasten dem zugewendeten Vermögenswert, fehlt im Falle einer Schenkung ein notwendiges Begriffsmerkmal. Beim Vermächtnis ist der steuerbegründende Tatbestand jedoch nach wie vor gegeben; die Wertverminderung kommt aber in dem im Umfang der Auflage reduzierten Wert des Substrats zum Ausdruck.

348 Eine Ausnahme wäre lediglich denkbar, wenn eine auf bestimmte Dauer vereinbarte Nutzniessung oder Wohnberechtigung durch vorzeitigen Tod des Berechtigten dahinfiel. Der Belastete erlebt durch diesen vorzeitigen Wegfall einen Vermögensanfall von Todes wegen. Da aber beide Berechtigungen als "eigentliche" Personalservituten - Tuor/Schnyder, S. 609 - an die Person des Berechtigten gebunden sind, ist dieser Aufhebungsgrund immanent - vgl. aber ASA 24, Nr. 29 = BGE 81 I 236.

349 Tuor/Schnyder, S. 441 - Tuor/Picconini, BE-Komm. zu Art. 561 ZGB, N 45

350 BE, GL, ZG, FR, BS, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE, GE, JU

Zahlungspflichtig ist aufgrund einer ausdrücklichen Gesetzesbestimmung im Kanton Zürich aber ausschliesslich der Nutzniesser bzw. Wohnberechtigte³⁵¹. Der Berechtigte tritt damit in die Steuerschuld des Belasteten ein, wobei der durch diese Substitution Befreite nicht einmal solidarisch mit dem Zahlungspflichtigen haftet³⁵². Dies gilt selbst dann, wenn der Berechtigte steuerfrei ist³⁵³. In anderen Kantonen ist die Zahlungspflicht dagegen trotz geteilter Steuerpflicht beim belasteten Eigentümer³⁵⁴. Die übrigen Kantone mit geteilter Steuerpflicht kennen keine abweichend von der Steuerpflicht geregelte Zahlungspflicht³⁵⁵. Keine zwischen dem Berechtigten und dem Belasteten geteilte Steuerpflicht, sondern eine ausschliessliche Steuerpflicht des belasteten Eigentümers sehen die restlichen Kantone vor³⁵⁶.

Von der Zahlungs- und Steuerpflicht ist aber zu unterscheiden, wer die Erbschaftssteuer schliesslich zu *tragen* hat. Während das Steuerobjekt vielfach unter veranlagungstechnischen Gesichtspunkten vom Gesetzgeber bestimmt wird, steht bei der Tragung der Steuerpflicht die ökonomische Leistungspflicht im Vordergrund³⁵⁷. So wird die Erbschaftssteuer häufig vom Nutzniesser bezogen, aber durch die Vorschrift, dass dieser sie aus dem Nutzniessungsgut entrichten könne, letztlich der mit der Nutzniessung belastete Eigentümer zur Tragung der Steuer verpflichtet³⁵⁸. Umgekehrt wird auch der steuerpflichtige Eigentümer in manchen Steuergesetzen berechtigt, die Steuer aus dem Nutzniessungsgut zu bezahlen³⁵⁹. Auch wenn das Nutzniessungsgut ihm gehört, ist doch auch der Nutzniesser durch eine Verminderung der zu nutzenden Vermögenssubstanz betroffen. Die Entrichtung

351 ZH-EschG 26 I – so auch AI-StG 136 II – Besonderheit in TG-ErbStG-VV 10 III – in der Praxis auch BE, BL, SG, TG und JU, das vorläufig noch kein eigenes ErbStG erlassen hat

352 Schneider, S. 93 – vgl. auch Blumenstein, System, S. 64

353 RB 1957, Nr. 95. Anders GL-StG 165 III, wonach in diesem Fall die Steuer vom Belasteten erhoben wird, als ob keine Belastung bestünde. Gemäss SH-ErbStG V 19 entfällt die Steuerpflicht des Berechtigten, ohne dass der Belastete den Kapitalwert der Berechtigung mitzuversteuern hätte. In AG-ErbStG 8 II und VV 9 II kann der steuerpflichtige Eigentümer noch den Pflichtteil des überlebenden Ehegatten in Abzug bringen.

354 FR-LDE 29 I, wobei der Nutzniesser bzw. Wohnberechtigte hier gegenüber dem Eigentümer zur Verzinsung der von diesem geleisteten Gebühr verpflichtet ist. Ähnlich NE-LSD 8 I.

355 GL-StG 179 – BE-StG 78 in Verb. mit 81 III – SH-ErbStG 2 – AR-StG 135 III in Verb. mit 140 IV – TI-LT 110 – VD-LMSD 32 I – GE-LDS 27 – ZG-StG 135 mit der Besonderheit, dass die Steuer für den belasteten Eigentümer erst mit dem Wegfall der Belastung fällig wird

356 LU-ErbStG 9, wobei die Erbschaftssteuer erst bei Wegfall der Berechtigung bezogen wird, wenn der überlebende Ehegatte Berechtigter ist. Steuerbegründender Tatbestand ist der Übergang des Eigentums – ZBl 77 (1976), S. 131 ff. – UR-ErbStG 2 in Verb. mit 6 II – NW-StG 45 IV in Verb. mit 49 III – SO-EG zum ZGB 406 II – VS-LF 115 II und III, wobei der Eigentümer in der Praxis nur für den nach Abzug des Kapitalwerts der Berechtigung verbleibenden Restwert steuerpflichtig ist und lediglich im Fall des vorzeitigen Wegfalls einer Berechtigung für den dannzumal vorhandenen Restwert erneut besteuert wird.

357 Vgl. Höhn, Steuerrecht, § 8, N 1 und 2

358 So ausdrücklich im ZH-EschG 26 I und AI-StG 136 II

359 So ausdrücklich im LU-ErbStG 9 I. Anders aber in der Praxis von NW und VS. Gemäss VD-LMSD 19 können die Parteien vereinbaren, dass die Erbschaftssteuer nicht aus dem Nutzniessungsgut bezahlt wird.

der Steuer aus dem Nutzniessungsgut belastet somit im Grunde genommen sowohl den Nutzniesser als auch den Eigentümer unabhängig davon, ob der dem Nutzniesser zukommende Kapitalwert von der Steuer befreit ist oder nicht. Diese mittelbare Belastung des Berechtigten gilt jedoch für das Wohnrecht kaum in gleicher Weise, stellt sich hier doch eher die Frage nach einer Erhöhung der Hypothekarschuld, die den Wohnberechtigten nicht einmal über den dadurch erhöhten Hypothekarzins trifft³⁶⁰. In der kantonalen Praxis wurde jedoch diesem Unterschied bisher keine Beachtung geschenkt, sondern Nutzniessungs- und Wohnrechtsvermächtnis in gleicher Weise besteuert.

2. Ausnahmen

Ausser in jenen Kantonen³⁶¹, die zwar ein Erbschafts-, aber kein Schenkungssteuerrecht kennen, sind die beiden Besteuerungstatbestände übereinstimmend geregelt. Diese Übereinstimmung bezieht sich auch auf die von der Besteuerung wegen persönlicher Eigenschaften ausgenommenen Rechtssubjekte³⁶².

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Steuersubstrat

1.1. Gegenstand der Berechnung

Im Gegensatz zur Schenkung bildet die Bereicherung beim Vermächtnis nicht ein steuerbegründendes Tatbestandsmerkmal. Auch wenn die vermachte Berechtigung etwa durch eine Auflage praktisch wertlos ist, wird sie als Erbanfall besteuert. Entscheidend für die Errechnung der Steuerforderung ist aber letztlich doch der *Wert der Zuwendung*, so dass aus einer wertlosen Berechtigung mangels Steuersubstrats keine Steuer resultiert. Ausgangspunkt für die Ermittlung des als Grundlage für die Steuerforderung dienenden Steuersubstrats ist der Wert der vom Erblasser vermachten oder von Gesetzes wegen anfallenden Berechtigung.

Da der Berechtigte in den Kantonen *Zürich* und *Appenzell-Innerrhoden* ausserdem die Steuer des belasteten Erben oder Vermächtnisnehmers aus dem Nutzniessungsgut zu bezahlen hat³⁶³, muss auch der Wert des belasteten Vermögens errechnet werden. In beiden Kantonen dient dazu der *unbelastete Vermögenswert*

360 Leemann, BE-Komm. zu Art. 778 ZGB, N 6

361 LU, SO

362 Siehe dazu vorne unter § 1, II., A., b), 2. auf S. 80

363 ZH-EschG 26 – AI-StG 136

als *Grundlage*, von dem dann der Wert der Belastung abgezogen wird. Die Kantone *Tessin* und *Genf* ermitteln zudem schon den Belastungswert aus der unbelasteten Vermögenssubstanz, so dass in jenen vier Kantonen für die Zahlungspflicht des Berechtigten nicht nur der Wert der Belastung, sondern auch derjenige des unbelasteten Vermögens Gegenstand der Berechnung sind. Ist das im Eigentum des Erblassers stehende Vermögen aber zugunsten eines Dritten mit einer Nutzniessung oder sind bestimmte Grundstücke mit einem Wohnrecht belastet, so ist für die Ermittlung des zum Nachlass gehörenden Vermögenswertes auch in den *übrigen* Kantonen der Wert des unbelasteten Vermögens als Berechnungsgrundlage massgebend.

Von den beiden nur eine Erbschaftssteuer kennenden Kantonen *Luzern* und *Solothurn* hat nur Luzern eine reine Erbanfallsteuer. Im Kanton Luzern³⁶⁴ und für die Erbanfallbesteuerung auch im Kanton Solothurn³⁶⁵ hat der mit Nutzniessung oder Wohnrecht belastete Erbe oder Vermächtnisnehmer den Wert des ihm zugewendeten Vermögens zu versteuern, als ob es unbelastet wäre. Die mit der Nutzniessung oder Wohnberechtigung verbundene *Belastung* bleibt somit *unberücksichtigt*.

1.2. Form der Berechnung

In den meisten Kantonen werden die Erbanfall- und die Schenkungssteuer nach denselben Grundsätzen ermittelt. Es kann somit für diese Kantone auf das zur Schenkungssteuer Gesagte verwiesen werden³⁶⁶.

364 Gemäss LU-ErbStG 9 I kann die Steuer immerhin durch den Belasteten vom Nutzniessungsgut in Abzug gebracht werden. Ist der überlebende Ehegatte Nutzniesser, so wird sie zudem erst bei Wegfall der Belastung bezogen. Abweichend vom Gesetz kann der Erblasser verfügen, dass anstelle des Eigentümers der Nutzniesser die Steuer zu bezahlen hat oder dass die durch den Eigentümer zu bezahlende Steuer nicht einmal vom Nutzniessungsgut abgezogen werden darf – Näheres dazu in ZBI 77 (1976), S. 133.

365 Grundlage ist SO-KV 81 A Ziff. 1 in Verb. mit ErbA 1. Nach EG zum ZGB 406 II unterliegt die Nutzniessung der Erbschaftssteuer nicht. Ihr kapitalisierter Wert wird also auch nicht etwa vom Wert des zugewendeten Nutzniessungsgutes in Abzug gebracht – vgl. auch Monteil, FN 3 auf S. 189.

366 Vgl. § 1, II., A., c), 1.2., S. 81 f. sowie SG-VP II, 1926, Nr. 603; VP III, 1931, Nr. 204. Eine Besonderheit bei der Erbanfallbesteuerung besteht etwa in bezug auf die Übernahme landwirtschaftlicher Grundstücke und Gewerbe im Sinne von Art. 617 bzw. 620 ZGB sowie von anderen Grundstücken durch den Erben, um das darin vom Erblasser selbstständig betriebene Geschäft selbst fortzusetzen. Die Steuer ist in diesen Fällen vom sog. Übernahmewert (mindestens 3/4 des Verkehrswertes) zu berechnen – ZH-EschG 14 II–IV – vgl. dazu Schneider, S. 166/67 – Lutz, Zürcher Steuergesetze, Bd. II, S. 35 – Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 38 ff. – vgl. auch TG-ErbStG 14 III und IV.

1.3. Zeitpunkt der Berechnung

1.3.1. Grundsatz

Obschon der mit einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung Bedachte lediglich einen obligatorischen Anspruch auf Einräumung dieses Rechts gegenüber dem belasteten Erben oder Vermächtnisnehmer erwirbt, gilt auch hier der *Tod des Erblassers* als massgebender Zeitpunkt für die Bewertung³⁶⁷. Die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen der kraft Gesetzes entstandenen dinglichen Berechtigung, insbesondere des die Nutzniessung wählenden Ehegatten³⁶⁸, und der aufgrund eines Vermächtnisses entstandenen obligatorischen Berechtigung ist somit im Steuerrecht belanglos. Dies gilt auch in jenen Kantonen, die die Schenkung erst im Zeitpunkt der Vermögensverschiebung als solche besteuern³⁶⁹ und demzufolge die obligatorische Verpflichtung des Schenkungsversprechens unberücksichtigt lassen³⁷⁰.

1.3.2. Ausnahmen

1.3.2.1. Bedingtes Vermächtnis

Eine unter einer aufschiebenden Bedingung vermachte Nutzniessung oder Wohnberechtigung wird erst auf den Zeitpunkt des Bedingungseintritts hin berechnet³⁷¹. Vorher liegt ein – allerdings resolutiv-bedingter – Anfall des unbelasteten Vermögens an den Erben bzw. Vermächtnisnehmer vor, der auf den Zeitpunkt des Erbfalls hin in diesem Zustand zu bemessen ist. Beim Eintritt der Bedingung muss dann eine *Steuerberichtigung* stattfinden, die den Wert der Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung auf diesen Zeitpunkt hin errechnet und den Wert des nunmehr belasteten Vermögens entsprechend verringert. Wie bereits im Zusammenhang mit dem Steuerobjekt erwähnt³⁷², sollte die Möglichkeit einer derartigen Steuerberichtigung bereits in der Veranlagung bzw. Steuererhebung beim Erbgang mitberücksichtigt werden.

367 Grüniger/Studer, S. 504, 509 – Monteil, S. 173 – ZH-EschG 13 – “Zeitpunkt, in dem der Erbgang eröffnet wird, d.h. im Zeitpunkt des Todes des Erblassers” – Schneider, S. 195. So auch GL-StG 169 Ziff. 1 – ZG-StG 133 – SH-StG 8 lit. a

368 ZGB 562 sowie die kaum vorkommende Nutzniessung der Urgrosseltern und Geschwister der Grosseltern – ZGB 561

369 Vgl. § 1, II., A., c), 1.3.1. auf S. 83

370 ZH

371 ZH-EschG 13 – Schneider, S. 197 – Monteil, S. 174 – GL-StG 169 Ziff. 3 – SH-ErbStG 8 lit. c

372 Vgl. a), 3.2.1. auf S. 93

1.3.2.2. Vorempfang

Nach *Zivilrecht* zählen Vorempfänge nur insoweit zum Nachlass, als sie *ausgleichungspflichtig* sind³⁷³. Dazu kann auch die ohne entsprechende Gegenleistung eingeräumte Nutzniessung oder Wohnberechtigung gehören³⁷⁴. Wenn auch die meisten kantonalen Steuergesetze Vorempfänge im Zeitpunkt ihres Vollzuges als Schenkung besteuern und im Falle einer Ausgleichungspflicht die bereits bezahlte Schenkungssteuer an die zu bezahlende Erbschaftssteuer anrechnen³⁷⁵, so unterwerfen doch einige Kantone diese Vorempfänge von vorneherein der Erbschaftssteuer³⁷⁶ oder rechnen die binnen einer bestimmten Frist vor dem Tod des Erblassers vollzogenen Schenkungen zur Erbschaft³⁷⁷. Allerdings müsste auch im Falle einer Erbschaftsbesteuerung für die Bewertung der Zeitpunkt des Erwerbs und nicht derjenige des Erbfalls massgebend sein. Andernfalls hätte der Empfänger etwas zu versteuern, was er nicht erhalten hat³⁷⁸.

Zumindest bei *ausgleichungspflichtigen* Zuwendungen zu Lebzeiten des Erblassers findet demzufolge in jedem Fall eine *Zusammenrechnung* statt, die sich in Analogie zum Schenkungssteuerrecht auch auf die binnen einer gesetzlich bestimmten Frist vor dem Tod des Erblassers vollzogenen, *nicht ausgleichspflichtigen* Zuwendungen erstreckt.

1.4. Abzug von Schulden und Lasten

Ist der Bedachte zu einer *Gegenleistung* oder zur Übernahme von Schulden verpflichtet, so kann er diese ebenso in Abzug bringen wie die bereits zu Lebzeiten des Erblassers zur Erlangung des Vermächtnisses gemachten *Aufwendungen*³⁷⁹. In den Kantonen mit einem objektivierten Schenkungsbegriff³⁸⁰ gilt dies auch dann, wenn jene Aufwendungen in Erfüllung einer sittlichen Pflicht erbracht wurden oder der Erblasser umgekehrt die Berechtigung aufgrund einer sittlichen Pflicht vermacht hat³⁸¹. Wie bei der Schenkung, sind auch vor dem Erbfall bzw. Bedingungseintritt vom Vermächtnisnehmer getätigte *wertvermehrende* Aufwendungen an der Nutzniessungs- oder Wohnrechtssubstanz zum Abzug zuzulassen. Dies gilt auch für die Auflagen, die dem Berechtigten mit dem Vermächtnis über-

373 ZGB 626 ff.

374 Tuor/Picenoni, Komm. zu Art. 626 ZGB, N 19 – vgl. auch StR 1969, S. 135

375 Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 30 – ZH-EschG 4

376 BE-ErbStG 1 IV – BL-ErbStG 1 IV – ZG-StG 132 ohne Befristung – dto. SH-ErbStG 11 II – SG-StG 160 – BS-StG 83 – TG-ErbStG 7 – VD-LMSD 30 IV

377 BE-ErbStG 11 II – LU-ErbStG 6 I, auch Erbauskauf – UR-ErbStG 4 II

378 Schneider, S. 197

379 So ausdrücklich in ZH-EschG 4 II

380 Vgl. § 1, II., A., a), 1.2.1., FN 206 auf S. 71

381 So im Kt. ZH – Monteil, S. 198/99 – vgl. § 1, II., A., a), 1.2.2.2. auf S. 73

bunden worden sind³⁸². Als Bemessungstermin für die Berechnung bzw. Schätzung dieser Lasten gilt jeweils der für die Berechtigung massgebende Bewertungszeitpunkt³⁸³.

1.5. Ausnahmen von der Besteuerung des Substrats

1.5.1. In objektiver Hinsicht

In allen Kantonen, die eine Erbschafts- und eine Schenkungssteuer kennen, sind diese beiden Steuern weitgehend nach gleichen Grundsätzen geregelt. Dies gilt von einzelnen Ausnahmen³⁸⁴ abgesehen auch für bestimmte Zuwendungen oder Beträge, die von der Erbanfallsteuer in gleicher Weise ausgenommen werden wie bei der Schenkungssteuer³⁸⁵. Einzig die sogenannten *Gelegenheitsgeschenke* sind in manchen Kantonen nur unter dem Gesichtspunkt der Schenkungssteuer steuerfrei³⁸⁶, während sie in anderen Kantonen auch auf die Erbschaftssteuer Anwendung finden³⁸⁷.

1.5.2. In subjektiver Hinsicht

Auch für die in den kantonalen Steuergesetzen den Bedachten wegen ihrer persönlichen Eigenschaften zugestandenen Freibeträge gelten von einzelnen Ausnahmen³⁸⁸ abgesehen dieselben Bestimmungen wie im Schenkungssteuerrecht³⁸⁹.

2. Steuermass

Mit Ausnahme einzelner Kantone, die über den gesetzlichen Erbanteil hinausgehende Zuwendungen stärker besteuern³⁹⁰, wird im allgemeinen für erbrecht-

382 BE-ErbStG 14 II – BL-ErbStG 14 II

383 Vgl. 1.3. auf S. 98 f.

384 BE-ErbStG 15 – BL-ErbStG 15

385 Vgl. § 1, II., A., c), 1.5.1. auf S. 85

386 ZH-EschG 6 lit. a – GL-StG 172 II

387 BE-ErbStG 13 – NW-StG 46 Ziff. 2 – ZG-StG 130 – AI-StG 124 – BS-StG 80 – BL-ErbStG 13 – TG-ErbStG 5

388 BE-ErbStG 15 – BL-ErbStG 15

389 Vgl. § 1, II., A., c), 1.5.2. auf S. 85

390 FR-TDE 10 II – SO-Erba 1 II – TG-ErbStG 9. Dagegen bestimmt LU-ErbStG 4 I ausdrücklich, dass keine derartige Differenzierung Platz greifen soll.

liche Zuwendungen das gleiche Steuermass verwendet wie für unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden³⁹¹. Es kann diesbezüglich somit auf das Schenkungssteuerrecht verwiesen werden³⁹².

C. Nachlass- oder Erbmassesteuer

a) Steuerobjekt

1. Grundsatz

Die Nachlasssteuer trägt der zivilrechtlichen Regelung Rechnung, wonach das Vermögen des Erblassers vorerst vom Alleinerben bzw. der Erbengemeinschaft als *Einheit* erworben wird³⁹³. Besteuert wird der Nachlass nach Abzug der Schulden des Erblassers³⁹⁴. Dazu gehört auch eine im Zeitpunkt des Erbfalles bereits *bestehende* Nutzniessung oder Wohnberechtigung am Nachlass oder an einzelnen seiner Gegenstände. Um den wirklichen Wert des derart belasteten Nachlasses zu erhalten, ist der Kapitalwert dieser Berechtigung für ihre mutmassliche Restdauer zu errechnen und vom Verkehrswert oder bei landwirtschaftlichen Grundstücken vom Ertragswert des belasteten Gegenstandes abzuziehen. Dagegen braucht eine erst mit dem Erbgang *entstehende* Nutzniessung oder Wohnberechtigung nicht berücksichtigt zu werden³⁹⁵, beeinflusst doch ein derartiges Vermächtnis den Gesamtwert des Nachlasses ebensowenig wie jeder andere Anspruch eines Erben oder Vermächtnisnehmers. Der Umfang des reinen Nachlasses und damit des steuerbegründenden Tatbestandes richtet sich nach den einzelnen Steuergesetzen³⁹⁶. In *Graubünden* als dem *einzigen* Kanton mit einer reinen Nachlasssteuer sind nicht nur Schenkungen auf den Todesfall, sondern auch Vorempfänge auf Rechnung künftiger Erbschaft miteinbezogen. Bei den Vorempfängen kommt der Frage einer Ausgleichspflicht gemäss Art. 626 ZGB keine entscheidende Bedeutung zu, haben doch auch Alleinerben ihre Vorempfänge zu versteuern³⁹⁷.

391 Schneider, S. 90 – Höhn, Steuerrecht, § 36, N 32–37

392 § 1, II., A., c), 2. auf S. 86

393 ZGB 560 – Monteil, S. 12

394 P. von Rechenberg, N 82.4.1. für Kt. GR. So auch im Kt. SO für die neben der Erbanfallsteuer erhobene Nachlassgebühr – SO-GT 117 III Ziff. 4.

395 P. von Rechenberg, N 84.7

396 SO-EG zum ZGB 404 in Verb. mit GT 117 III Ziff. 4 – GR-StG 82 – NE-LEH 4 II

397 P. von Rechenberg, N 82.5.3. lit. a. Da die Schenkungssteuer im Kt. GR als Ergänzung der Nachlasssteuer ausgebildet ist, sind die von der Nachlasssteuer erfassten Vorempfänge von der Schenkungssteuer befreit – P. von Rechenberg, N 92.1.

2. Ausnahmen

Bei der Steuerbefreiung wird mit Ausnahme der blossen Nachlassgebühr im Kanton Solothurn das Prinzip der Nachlassbesteuerung durchbrochen. So wird in den Kantonen Graubünden und Neuenburg statt eines steuerfreien Nachlassminimums ein steuerfreies Anfallminimum angesetzt, indem die Anfälle an Nachkommen oder Angehörige des Erblassers sowie an Bedürftige bis zu einem bestimmten Betrag von der Besteuerung ausgenommen sind³⁹⁸.

b) Steuersubjekt

Im Gegensatz zur Erbanfallsteuer, die den Zuwendungsempfänger wegen eines ausserordentlichen Vermögenszuwachses treffen will, soll mit der Nachlasssteuer noch einmal das Vermögen des Erblassers für das zu dessen Lebzeiten angesammelte Kapital besteuert werden³⁹⁹. Statt einer Verkehrsabgabe auf der angefallenen Bereicherung liegt eine *einmalige* – gewissermassen postum – erhobene *Vermögenssteuer*⁴⁰⁰ vor. Schon aufgrund des Zivilrechts treten nur die *Erben* und nicht auch die Vermächtnisnehmer in die Rechte und Pflichten des Erblassers ein⁴⁰¹. Der Nutzniesser, sei er dies nun kraft Gesetzes oder durch Verfügung von Todes wegen, wie auch der Wohnberechtigte ist daher weder Steuersubjekt noch Zahlungspflichtiger. Sie haben aber den auf ihr Vermächtnis entfallenden Steuerbetrag den zahlenden Erben zu erstatten. Über das Regressrecht werden somit auch der Nutzniesser und der Wohnberechtigte steuerpflichtig, wobei der überlebende Ehegatte in keinem der Gesetze besonders bevorzugt wird⁴⁰².

c) Steuerbemessungsgrundlagen

Gegenstand der Steuerbemessung ist in *sachlicher* Hinsicht der reine Nachlass, also die vorhandenen Aktiven unter Abzug der Schulden und Lasten. Bewertet werden die Aktiven und Passiven nach den im Gesetz festgelegten Richtlinien, wobei im Kanton Graubünden mit Ausnahme des zum Landwirtschaftsbetrieb gehörenden Vermögens jeweils der Ertragswert gilt.

In *zeitlicher* Hinsicht ist der Todestag bzw. der Tag der gerichtlichen Verschollenerklärung massgebend. Die für den Nachlass geschuldete Steuer ergibt sich

398 GR-StG 87 – NE-LEH 4 II – vgl. auch Huber, S. 87

399 Schneider, S. 90

400 Vgl. I., A. unter diesem § auf S. 87 f.

401 ZGB 560, 561 und 562

402 GR-StG 89 – NE-LEH 8

dann aus dem Steuermass, das dem in Frage stehenden Nachlassbetrag zugeordnet wird⁴⁰³.

II. Kritische Betrachtungen zur Erbanfallsteuer

A. Im allgemeinen

Während die *Nachlasssteuer* im Grunde genommen eine gegenüber dem Erblasser erhobene, aber von den Erben als seinen Rechtsnachfolgern zu tragende Vermögenssteuer darstellt, erfasst die *Erbfallsteuer* die Bedachten aufgrund des an sie übergehenden Nachlassteils, bemessen nach dem Umfang der ihnen dabei zukommenden Bereicherung⁴⁰⁴. Bei beiden Besteuerungsarten ist ein bestimmter *Bemessungs-termin*, nämlich der *Tod des Erblassers* bzw. die Eröffnung des Erbanges, massgebend⁴⁰⁵. Dadurch, dass bei der Erbanfallsteuer wie bei der Schenkung jeder einzelne Empfänger eines Vermögenswertes grundsätzlich steuerpflichtig ist, werden aber *im Gegensatz zur Nachlasssteuer* auch die nur eine periodische Leistung erhaltenden Nutzniesser oder Wohnberechtigten zu *unmittelbar* Steuerpflichtigen.

Im Zeichen der einmaligen *Besteuerung* zur Zeit des Erbanfalls bzw. des Vollzugs der Schenkung wird ein Kapitalwert dieser Berechtigung ermittelt, der dann die Grundlage für die Erbschafts- oder Schenkungsbesteuerung des *Nutzniessers* oder *Wohnberechtigten* bildet. Der mit dieser Berechtigung belastete Erbe oder Vermächtnisnehmer wird demzufolge nur noch auf dem Wert der "nuda proprietas", d.h. dem um diesen Kapitalwert verringerten Restwert der Sache, besteuert. Sowohl beim Berechtigten als auch beim Belasteten ist diese Lösung *unbefriedigend*, indem das durch die Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung belastete Vermögensgut praktisch keinen Verkehrswert besitzt und der Berechtigte in der Regel nicht in der Lage ist, die von ihm auf dem Kapitalwert der Berechtigung geschuldete Erbschafts- oder Schenkungssteuer aus den ihm aus seiner Berechtigung periodisch zufließenden Erträgen zu begleichen⁴⁰⁶.

Die Kantone haben daher versucht, die insbesondere für den Berechtigten oftmals unangenehme "Sofortbesteuerung" auf die eine oder andere Art zu mildern. So wird im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt vorgesehen, dass der Nutzniesser bzw. Wohnberechtigte die ihn treffende Erbschafts- oder Schenkungssteuer statt in einer einmaligen Leistung gegen Sicherstellung auch in *Raten* entrichten kann⁴⁰⁷. Damit ist jedoch dem die Steuer aus dem Restwert nach wie vor im Zeitpunkt des

403 GR-StG 86 – NE-LEH 4 – SO-GT 117 III Ziff. 4

404 Grüninger/Studer, S. 503 – Lutz, Bd. II, S. 7 – Zuppinger, Bd. II, S. 14 – Böckli, S. 338

405 Höhn, Steuerrecht, § 36, N 24

406 Böckli, S. 371 ff.

407 BS-StG 81 III – Grüninger/Studer, S. 568. Zusätzlich kommt nach BS-StG 51 II lit. a nur der halbe Einkommenssteuersatz zur Anwendung – Böckli, S. 373.

Erbganges schuldenden Belasteten nicht geholfen. Einzelne Kantone sehen deshalb für die Steuerschuld des Belasteten einen *Zahlungsaufschub* bis zum Wegfall der Berechtigung vor⁴⁰⁸. Im allgemeinen wird sowohl beim Zahlungsaufschub zugunsten des Belasteten als auch bei der sogenannten "periodischen Erbschaftsteuer" zu Lasten des Berechtigten eine *Sicherstellung* verlangt. Mit dem Stellen einer Sicherheit darf einerseits der Pflichtige nicht einer praktisch gleich starken finanziellen Belastung ausgesetzt werden wie bei der Bezahlung des Steuerbetrages⁴⁰⁹ und andererseits die Steuerbehörde nicht riskieren, den sicherzustellenden Steuerbetrag zu verlieren. Auch diese Lösung befriedigt somit nicht.

Die meisten Kantone sehen daher vor, dass sowohl die *Steuer* des Berechtigten als auch diejenige des Belasteten *aus dem Nutzniessungsgut* entrichtet werden soll⁴¹⁰. Dieses Vorgehen erlaubt einerseits die veranlagungstechnisch bedeutend einfachere und der Steuerart entsprechende einmalige Bemessung auf den Tod bzw. die gerichtliche Verschollenerklärung des Erblassers oder den Vollzug der Schenkung hin. Weder Bemessung oder Veranlagung noch Bezug der Steuer müssen aufgeschoben werden. Andererseits wird die Steuer unmittelbar aus einer frei verfügbaren Substanz entrichtet und trifft sowohl den Belasteten durch Verminderung seines Eigentums als auch den Berechtigten durch Verminderung der ihm zu Nutzen oder Gebrauch und je nach der Nutzniessungsart sogar zur Verfügung überlassenen Vermögenssubstanz. Dass der belastete Eigentümer die Steuer schliesslich trägt, steht im Einklang mit der zivilrechtlichen Regelung⁴¹¹.

B. Beim überlebenden Ehegatten im besonderen

1. Privilegierung in den kantonalen Steuergesetzen

Bei der Erbanfall- und Schenkungssteuer wird der dem Steuermass zugerechnete *Steuersatz* zumindest nach zwei Seiten hin abgestuft: einerseits nach der *Höhe* des zugewendeten Steuersubstrats und andererseits nach dem *Verwandtschaftsgrad* des Besenkten bzw. Bedachten zum Schenker bzw. Erblasser⁴¹². Häufig ist der Ehe-

408 ZG-StG 135 III – LU-ErbStG 9 II nur beim überlebenden Ehegatten als Berechtigtem. Der Zahlungsaufschub ist zu unterscheiden von dem in Deutschland alternativ vorgesehenen *Bemessungsaufschub* – BRD-ErbStG 25 –, der hier eine sachgerechte Lösung bilden würde – Böckli, S. 374.

409 Grüniger/Studer, S. 568

410 ZH-ErbStG 26 I – LU-ErbStG 9 I – GL-StG 179 II – SH-ErbStG 23 II – AI-StG 136 II – AG-VerbStG 19 – VD-LMSD 19 – GE-LDS 55 sowie in der Praxis BE und damit auch JU, BL, SG und TG

411 1. Teil, 2. Abschnitt, § 3, II., A., a), 1.2. und 2.2. auf S. 25 f., 27

412 Höhn, Steuerrecht, § 36, N 32 – Blumenstein, System, S. 245. Eine Ausnahme bilden BS-StG 86 und 87 sowie AG-ErbStG 10, wonach ausser der Höhe des Empfängens und dem Verwandtschaftsgrad des Empfängers zum Schenker bzw. Erblasser das Vermögen des Empfängers mitberücksichtigt wird – vgl. dazu auch Grüniger/Studer, S. 587 ff.

gatte des Schenkers bzw. Erblassers dabei gegenüber allen anderen Verwandten privilegiert. So befreien einige Kantone den Ehegatten entweder allein oder zusammen mit den Nachkommen und eventuell auch weiteren Verwandten von der Steuerpflicht⁴¹³. Andere Kantone begünstigen den Ehegatten mehr oder weniger, je nachdem, ob er in Konkurrenz mit gemeinsamen Nachkommen steht oder nicht. Alle Kantone setzen aber den Ehegatten sowohl für die Erbanfall- als auch für die Schenkungssteuer in eine der meistbegünstigten Kategorien ihrer je nach dem Verwandtschaftsgrad des Beschenkten bzw. Bedachten vorgenommenen Abstufung der Steuersätze oder Zuschläge⁴¹⁴. In jenen Kantonen, die die Nutzniessung als solche von der Besteuerung ausnehmen, ist die Frage der Abstufung für den hier ausschliesslich interessierenden Berechtigten irrelevant⁴¹⁵.

Ähnlich wie die Regelung der gesetzlichen Erbfolge und des Pflichtteilsanspruches bestimmter gesetzlicher Erben im ZGB wird also auch in den einzelnen kantonalen Steuergesetzen versucht, Zuwendungen an nahe Verwandte gegenüber solchen an entferntere Verwandte oder beliebige Drittpersonen zu fördern, wobei der Ehegatte als Mitglied der den Kern einer Familie bildenden ehelichen Gemeinschaft in der Regel besonders bevorzugt wird⁴¹⁶.

2. Privilegierung im Bundeszivilrecht

In der Absicht, dem überlebenden Ehegatten nach Möglichkeit die bisherige Lebensführung zu erhalten, fördert der Bundesgesetzgeber die Begründung einer Nutzniessung einerseits durch die bei der gesetzlichen Erbfolge vorgesehene Wahlmöglichkeit nach Art. 462 ZGB und andererseits durch die sogenannte "erweiterte verfügbare Quote", die dem Erblasser unter bestimmten Bedingungen erlaubt, dem überlebenden Ehegatten den gesamten Nachlass zur Nutzniessung zuzuwenden⁴¹⁷. Der überlebende Ehegatte geht zudem den Gläubigern der Erben im Umfang seiner kraft Gesetzes gewählten Nutzniessungshälfte vor⁴¹⁸, so dass sich auch in bezug auf die Haftung eine Privilegierung des überlebenden Ehegatten ergeben kann.

413 ZH-EschG 7 II lit. a, Abstufung der Verwandten in EschG 11 – ZG-StG 130, Abstufung der übrigen Verwandten in StG 136 – SH-ErbStG 3 I lit. f, Abstufung der Verwandten in ErbStG 12 – AI-StG 124 lit. e, Abstufung der Verwandten in StG 128 – VS-LF 112 I lit. a, Abstufung der übrigen Verwandten in LF 116 – NE-LSD 5, Abstufung der übrigen Verwandten in LSD 17 lit. a

414 BE-ErbStG 10 und 11 – GL-StG 175 – FR-TDE 12–16, insbes. 15 – BS-StG 84 und 85 – BL-ErbStG 10 und 11 – AR-StG 137 – SG-StG 160 – AG-ErbStG 5 – TG-ErbStG 8 – TI-LT 129 und 130 – VD-LMSD 31 und 34 – GE-LDS 17–21 für Erbfall und LDE 19–23 für Schenkung

415 LU-ErbStG 3 und 9 – UR-ErbStG 1, 5 und 6 II – NW-StG 48 – SO-ErbA 1

416 Vgl. Sieveking, S. 69

417 ZGB 473 – vgl. Tuor/Schnyder, S. 396

418 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 2, II. auf S. 23 f.

3. Zürcher Regelung

3.1. Umschreibung

Der Kanton Zürich gehört zu jenen Kantonen, die im Falle eines Nutzniessungs- oder Wohnrechtsvermögens vorsehen, dass der Wert des belasteten Vermögens in einen Kapital- und einen Restwert aufgespalten und diese beiden Vermögenswerte entsprechend der Höhe ihres Wertes und dem Verwandtschaftsgrad des Empfängers besteuert werden⁴¹⁹. Sowohl den auf den Belasteten als auch den auf den Berechtigten entfallenden Steuerbetrag hat dann der Berechtigte aus dem belasteten Vermögensgut zu entrichten⁴²⁰. Dies gilt auch dann, wenn der Berechtigte der Ehegatte des Schenkers bzw. Erblassers ist und demzufolge steuerfrei bleibt⁴²¹. Ist der Berechtigte *steuerfrei*, wird aber auch ausdrücklich im Gesetz bestimmt, dass der für den steuerfreien Ehegatten errechnete Kapitalwert der Berechtigung *nicht* vom Wert des belasteten Vermögens *abgezogen* werden darf⁴²².

3.2. Auswirkung

Wenn der Schenker bzw. Erblasser die Vermögenssubstanz nicht nur einem bestimmten Empfänger zu Eigentum überträgt, sondern gleichzeitig zugunsten eines Dritten mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belastet, so wendet er sein Eigentum bis zu einem gewissen Grade⁴²³ *zwei* Empfängern zu. Bei einer eigentlichen Nutzniessung erhält der *eine* Empfänger das Recht, über die Sache zu verfügen, während der *andere* das Recht, sie zu nutzen und zu gebrauchen, für sich beanspruchen kann. Für die Berechtigungsdauer ist die Vermögenssubstanz nicht nur rechtlich auf zwei voneinander verschiedene Empfänger aufgeteilt worden, sondern bietet auch wirtschaftlich jedem der beiden Empfänger einen gewissen Nutzen, der sich aber nicht mit dem Nutzen des Ganzen vergleichen lässt.

419 ZH-EschG 3 I. Der Steuerwert der Berechtigung ist dabei nach ZH-EschG 15 I durch Kapitalisierung der Jahresleistung zu ermitteln, wobei er nach III drei Viertel des Verkehrswertes der Vermögenssubstanz nicht übersteigen darf.

420 ZH-EschG 26 I

421 RB 1957, Nr. 95

422 ZH-EschG 3 II – so auch AI-StG 121

423 Bis zu einem gewissen Grade deshalb, weil die mit der Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung verbundene Verfügungsmacht nur für eine bestimmte Zeit vom übrigen Eigentum getrennt bleibt und dem belasteten Eigentümer nach deren Ablauf sämtliche Rechte eines Eigentümers zukommen. Das durch Verfügung oder kraft Gesetzes begründete Nutznießungsverhältnis kommt hier einer Nacherbeneinsetzung nahe, die nicht nur zivilrechtlich (vgl. Leemann, BE-Komm. zu ZGB 745, N 19), sondern v.a. auch steuerrechtlich der Nutzniessung entsprechende Regelungen aufweist – vgl. Lanz, ASA 43 (1974/75), S. 145 ff.

Sowohl bei der Schenkungs- als auch bei der Erbanfallsteuer wird die Steuer wie erwähnt im Kanton Zürich je nach der Person des Empfängers der Zuwendung und nach der Höhe des ihm Zugewendeten bemessen⁴²⁴. Wird eine Vermögenssubstanz auf zwei Empfänger aufgeteilt und je zu Eigentum übertragen, bleibt der dem von der Steuer befreiten Ehegatten zugewendete Teil steuerfrei und nur der andere Teil unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer entsprechend der Höhe des zugewendeten Teils und dem Verwandtschaftsgrad des Empfängers zum Schenker bzw. Erblasser.

Obschon das Steuergesetz im Falle der Einräumung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts der zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Aufspaltung des Eigentums bzw. der darin enthaltenen Befugnisse durch eine Aufspaltung des Vermögenswertes in einen Kapitalwert der Berechtigung und einen Restwert des Vermögens in belastetem Zustand Rechnung trägt, sieht es von dieser Aufspaltung ab, sobald der *Empfänger* des Kapitalwerts *steuerfrei* ist. Zwar lässt sich diese Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung des Empfängers nach der Höhe des ihm Zugewendeten und seinem Verwandtschaftsgrad zum Schenker bzw. Erblasser damit begründen, dass im Falle von Nutzniessung und Wohnrecht die Steuer ohnehin aus der belasteten Vermögenssubstanz zu bezahlen und damit letztlich vom Belasteten zu tragen ist. Da der Steuersatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch nicht nur nach dem Verwandtschaftsgrad des Empfängers abgestuft, sondern auch entsprechend der Höhe der Zuwendung progressiv ausgestaltet ist, ergibt sich bei der Besteuerung des Vermögenswertes in seinem unbelasteten Zustand, also ohne Abzug des Kapitalwertes, eine *höhere Steuer* als für den Kapitalwert und den Wert des Vermögens in seinem belasteten Zustand zusammen. Durch das mit der Steuerbefreiung des Berechtigten verbundene Verbot, den Kapitalwert der Berechtigung abzuziehen, wird die Vermögenssubstanz somit stärker besteuert, als wenn der Berechtigte steuerpflichtig wäre. Obschon diese stärkere Steuerbelastung in erster Linie den Eigentümer der dadurch reduzierten Vermögenssubstanz trifft, wirkt sie sich doch in zweiter Linie auch auf den Berechtigten aus, dessen Gebrauchs- und Ertragswert vermindert wird.

Der sonst gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen privilegierte *Ehegatte* wird als Nutzniessungs- oder Wohnberechtigter somit gegenüber allen anderen Nutzniessungs- oder Wohnberechtigten *benachteiligt*⁴²⁵. Der Empfänger einer Zuwen-

424 Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 46 – vgl. auch vorne unter 3.1. sowie im Vergleich zu anderen Kten. 1. unter II., B. auf S. 104 f.

425 Nimmt man für den Kt. ZH z.B. an, dass der Onkel seinem Neffen Fr. 100'000.– schenkt, seiner Nichte aber die Nutzniessung daran im Werte von Fr. 60'000.– vorbehält, so schuldet der Neffe auf der *nuda proprietas* im Werte von Fr. 40'000.– gemäss §§ 10 und 11 EschG eine Steuer von Fr. 6'000.–, die Nichte für den Kapitalwert ihrer Nutzniessung dagegen eine solche von Fr. 10'000.–. Gemäss § 26 Abs. 1 EschG hat die Nichte also den Betrag von Fr. 16'000.– aus den ihr zur Nutzniessung überlassenen Fr. 100'000.– zu bezahlen. Wird statt der Nichte die Ehefrau begünstigt, hat der Neffe eine Schenkung von Fr. 100'000.– zu versteuern. Die Steuerforderung von Fr. 20'000.– ist von der Ehefrau aus dem Nutzniessungsgut zu bezahlen und verringert ihr Nutzniessungsgut um Fr. 4'000.– mehr als dasjenige der Nichte in derselben Situation – vgl. auch Beispiele in Lutz, Zürcher Steuergesetze, Bd. II, S. 22 und 24.

dung, die zugunsten des Ehegatten des Schenkers bzw. Erblassers mit einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung belastet ist, wird zudem gegenüber jedem anderen Empfänger benachteiligt, dessen Zuwendung zwar auch mit einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung belastet, der Nutzniesser oder Wohnberechtigte aber nicht von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer befreit ist.

3.3. Ergebnis

3.3.1. Im allgemeinen

Die Zürcher Regelung, wonach der Kapitalwert einer Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung immer dann nicht vom Wert der belasteten Vermögenssubstanz abzuziehen ist, wenn der Berechtigte wie etwa der Ehegatte steuerfrei ist, zeitigt somit dreierlei Folgen:

Einmal wird der an sich durch seine Steuerfreiheit gegenüber den anderen Zuwendungsempfängern privilegierte *Ehegatte* als Nutzniessungs- bzw. Wohnberechtigter steuerlich benachteiligt. Diese Benachteiligung wiegt um so schwerer, wenn man berücksichtigt, dass der Nutzniesser hinsichtlich der Vermögenssteuer und der Wohnberechtigte hinsichtlich der Einkommenssteuer häufig stärker belastet werden, als es ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht⁴²⁶.

Dann hat der mit einer Nutzniessung bzw. Wohnberechtigung zugunsten eines Ehegatten *belastete Zuwendungsempfänger* eine stärkere Steuerbelastung zu tragen, als wenn der Berechtigte steuerpflichtig wäre. Entgegen dem Grundsatz, dass der Empfänger gemäss dem ihm Zugewendeten und seinem Verwandtschaftsgrad zum Zuwendenden besteuert wird⁴²⁷, hat der Belastete hier auch noch für die Person des Berechtigten einzustehen.

Schliesslich wird der Schenker und insbesondere der *Erblasser* angesichts der höheren Steuerbelastung und der damit verbundenen Nachteile für den Berechtigten und den Belasteten davon abgehalten, den Ehegatten als Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten einzusetzen. In gleicher Weise wird auch der sein gesetzliches Wohnrecht nach Art. 462 ZGB ausübende Ehegatte dazu gedrängt, statt der Nutzniessungshälfte das Eigentumsviertel zu wählen.

Da einerseits diese Zürcher Regelung insbesondere auch unter dem Gesichtspunkt der zusätzlich den Berechtigten in aussergewöhnlichem Mass belastenden

426 Reimann/Zuppinger/Scharrer, Komm. zu § 33 StG, N 18 und von Rechenberg, N 44.4.1. auf S. 96. Dies gilt insbesondere auch für das Wohnrecht, das keinen Ertrag abwirft und eine teilweise Verwertung der Substanz in der Regel nur durch eine höhere Belehnung des mit dem Wohnrecht belasteten Grundstücks ermöglicht. So ist es dem unbegüterten überlebenden Ehegatten ohne Steueraufschub oft unmöglich, das Vermächtnis überhaupt anzutreten.

427 Höhn, Steuerrecht, § 36, N 5 Bockli, S. 326 Zuppinger, Textausgabe, Bd. II, S. 46

Einkommens- und Vermögenssteuern jeden verfügenden Erblasser oder nach Art. 462 ZGB wählenden Ehegatten davon abhält, sich für die Nutzniessung zu entscheiden, und andererseits das Bundeszivilrecht durch seine erbrechtlichen Bestimmungen die Nutzniessung des überlebenden Ehegatten möglichst zu fördern sucht, wurde schon verschiedentlich die Frage aufgeworfen, ob derartige Bestimmungen kantonaler Steuergesetze nicht für bundesrechtswidrig erklärt werden könnten⁴²⁸. In einem kürzlich veröffentlichten *Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts*⁴²⁹ wurde diese Bundesrechtswidrigkeit zwar in der Begründung ebenfalls erwähnt, die Bestimmung aber wegen der unterschiedlichen Behandlung des nutzniessungsbelasteten Erbteils je nachdem, ob der Nutzniesser steuerfrei ist oder nicht, als ein *Verstoss gegen das Gebot der Rechtsgleichheit* gewertet.

3.3.2. Verletzung von Bundesrecht

Ausgangspunkt für die Überprüfung der Bundesrechtswidrigkeit einer kantonalen Norm ist die in der Bundesverfassung festgelegte *Kompetenzausscheidung* zwischen Bund und Kantonen. Gestützt auf Art. 3 BV kommen dem Kanton sämtliche Kompetenzen zu, die sich der Bund nicht ausdrücklich in der Bundesverfassung vorbehalten hat⁴³⁰. Zu den ausdrücklich dem Bund vorbehaltenen Kompetenzen gehört laut Art. 64 Abs. 2 BV auch das gesamte Zivilrecht. Das zum kantonalen öffentlichen Recht gehörende kantonale Steuerrecht⁴³¹ soll zwar kraft Art. 6 ZGB durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt werden, doch findet die dadurch erlaubte Expansion des kantonalen Steuerrechts ihre Schranken in erster Linie dort, wo die durch das Bundeszivilrecht verkörperte Rechtseinheit nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Das derart in den Bereich des Bundeszivilrechts übergreifende kantonale Recht ist nach dem sich aus Art. 2 Üb.-Best. BV ergebenden Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts ohne jede Wirkung⁴³².

Im vorliegenden Fall trifft dies für das vom ZGB zugunsten des überlebenden Ehegatten attraktiver gestaltete Rechtsinstitut der Nutzniessung insoweit zu, als es

428 Tuor/Schnyder, S. 380, insbes. FN 9 – Böckli, S. 372, insbes. FN 92. Gemeint ist nicht nur die hier zur Diskussion gestellte Zürcher Regelung – vgl. auch Sieveking, S. 69. Es würde jedoch zu weit führen, auf jene in anderen kant. Steuergesetzen getroffenen Lösungen einzutreten, die sich zwar von der Zürcher Regelung unterscheiden, aber eine ebenso negative Wirkung auf die vom Bundesgesetzgeber beabsichtigte Förderung der Nutzniessung haben.

429 ZR 78 (1979), Nr. 44 = ZBl 80 (1979), S. 362 ff. = RB 1979, Nr. 70

430 Fleiner/Giacometti, S. 66 f. – sog. Enumeration der Bundeskompetenzen, wobei sich der Bund auch die sog. Kompetenzkompetenz vorbehalten hat, d.h. die Kompetenz, über die Zuteilung der Kompetenzen zu entscheiden.

431 Blumenstein, System, S. 1 und 9/10 – Schwarzenbach, Grundriss, S. 34 und 186 ff.

432 Fleiner/Giacometti, S. 94 f. – Deschenaux, Schweiz. Privatrecht, Bd. II, S. 24 – Huber, BE-Komm. zu Art. 67 ZGB, N 77 ff., 90 – vgl. auch 1. Teil, 2. Abschnitt, § 3, II., A., a), 1.2. auf S. 25, insbes. FN 139

diese Attraktivität durch die Art der Besteuerung wieder verliert. Zwar gestattet das Zürcher Steuergesetz in Anlehnung an die in Art. 463 ZGB vorgesehene Rentenoption auch eine Ablösung der Belastung⁴³³, doch kann diese Ablösung nicht ohne Einwilligung des Belasteten erfolgen. Zudem ist weder das Erzwingen einer Rente noch einer derartigen Ablösung im Sinne des ZGB. Andererseits wird durch die Regelung im kantonalen Steuergesetz *nicht* ein *fundamentaler Rechtssatz* oder ein die Zivilrechtskodifikation *tragendes Rechtsinstitut*, wie etwa die Rechts- und Handlungsfähigkeit⁴³⁴, das Persönlichkeitsrecht⁴³⁵ oder die Vertragsfreiheit⁴³⁶, berührt⁴³⁷. Immerhin hat das Bundesgericht aber die Verunmöglichung oder übermässige Erschwerung der zivilrechtlichen Institute des öffentlichen Testaments durch eine hohe Stempelabgabe einerseits⁴³⁸ sowie des Liegenschaftsverkehrs bzw. -kredits durch eine hohe Grundbuchgebühr anderseits⁴³⁹ bejaht. Ob allerdings die hier vergleichsweise nur *punktueller* und *mittelbarer Behinderung* des Bundeszivilrechts durch eine Bestimmung des kantonalen Abgaberechts bereits als bundesrechtswidrig angesehen werden kann, ist meines Erachtens eher zu verneinen⁴⁴⁰. Massstab bildet jedenfalls eine *Interessenabwägung* zwischen dem Interesse des Bundeszivilrechts, an dieser Stelle gegen den Eingriff des kantonalen Steuerrechts geschützt zu werden, und dem öffentlichen Interesse des betreffenden Kantons an einem derartigen Eingriff. Auch wenn das kantonale Interesse hier nur mit veranlagungstechnischen Argumenten begründet werden kann, ist doch die Bundesrechtswidrigkeit einer grundsätzlich dem kantonalen Kompetenzbereich zugeordneten kantonalen Bestimmung nicht leichthin anzunehmen⁴⁴¹.

3.3.3. *Verstoss gegen das Gebot der Rechtsgleichheit*

Wie schon bei der Anwendung des Prinzips von der derogatorischen Kraft des Bundesrechts, hat sich das Bundesgericht auch bei der Überprüfung einer kantonalen Norm auf ihre Übereinstimmung mit Art. 4 BV Zurückhaltung auferlegt. So verstösst ein kantonaler Erlass nach der vom Bundesgericht entwickelten Formel *nur* dann gegen Art. 4 BV, wenn er sich *nicht* auf *ernsthafte sachliche Gründe* stützen lässt, *sinn- und zwecklos* ist oder *rechtliche Unterscheidungen* trifft, für die ein *vernünftiger Grund* in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen *nicht* er-

433 EschG 3 II am Ende Schneider, S. 194 Lutz, Zürcher Steuergesetze, Bd. II, S. 25

434 ZGB 11 und 12

435 ZGB 27 ff.

436 OR 19 I

437 Vgl. Huber, a.a.O., N 170 ff. Deschenaux, Schweiz. Privatrecht, Bd. II, S. 30

438 BGE 73 I 383

439 BGE 82 I 300 ff.

440 Vgl. dazu Huber, BE-Komm. zu Art. 6 ZGB, N 71, 213, 233

441 Vgl. etwa BGE 102 Ia 46 E. 4

sichtlich ist⁴⁴². Mit dieser sich selbst auferlegten Zurückhaltung in der Überprüfung kantonaler Bestimmungen sucht das Bundesgericht, einen Eingriff in die kantonale Souveränität und damit in die föderalistische Struktur unseres Bundesstaates nach Möglichkeit zu vermeiden. Ein Eingriff erscheint aus der Sicht des Bundesgerichts erst gerechtfertigt, wenn der kantonale Gesetzgeber eine Ungleichheit ohne ersichtlichen Grund, d.h. willkürlich, schafft⁴⁴³.

Im Lichte dieser Bundesgerichtspraxis ist folglich in erster Linie zu untersuchen, ob die Zürcher Regelung, wonach der Abzug des Kapitalwertes der Berechtigung dann nicht gemacht werden darf, wenn der Berechtigte steuerfrei ist⁴⁴⁴, willkürlich und damit nicht mehr anwendbar ist. Der Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichtes⁴⁴⁵ kommt zu diesem Ergebnis, ohne allerdings dabei auf die erwähnte Formel des Bundesgerichtes näher einzugehen. Kernpunkt der Formel ist das Fehlen einer sachlichen und vernünftigen Begründung für die ungleiche Behandlung⁴⁴⁶. Als *Begründung für die Zürcher Regelung* liesse sich unter anderem folgendes ausführen: Würde statt der getroffenen Regelung der Kapitalwert der Berechtigung abgezogen und nur der Restwert besteuert, wie dies an sich systemgerecht wäre, käme die damit verbundene Verringerung der Steuer in erster Linie dem die Steuer tragenden Belasteten zugute. Um zu verhindern, dass auch der steuerpflichtige Belastete von der Konstellation profitiert, dass der Berechtigte von der Steuer befreit ist, müsste das Steuergesetz allgemein vorsehen, dass sowohl der Berechtigte als auch der Belastete seine Steuer selbst zu tragen hat. Diese in manchen Kantonen⁴⁴⁷ vorgesehene Regelung birgt aber eine andere Ungerechtigkeit in sich, indem der Berechtigte eine Steuer auf dem Kapitalwert schuldet, eine rechnerische Grösse, die er in Wirklichkeit gar nicht erhält. Der Wirklichkeit entspricht vielmehr eine Lösung, wonach der Berechtigte entweder seine Erbschaftssteuer ratenweise aufgrund der einzelnen ihm aus der Berechtigung zukommenden Erträge leistet⁴⁴⁸ oder indem die im Zeitpunkt des Erbfalls bemessene Steuer erst nach dem Wegfall der Berechtigung beim Berechtigten bzw. seinen Erben bezogen wird⁴⁴⁹. Diese Lösung ist nicht nur umständlicher für die Steuerbezugsbehörden, sondern macht in der Regel auch eine Sicherstellung der auf den Berechtigten entfallenden Steuer erforderlich. Schon diese Begründung zeigt auf, dass sich die ungerechte Zürcher

442 Fleiner/Giacometti, S. 414 – Hensel, S. 42 – statt vieler ASA 42 (1973/74), S. 279 – BGE 99 Ia 655; 96 I 56

443 Willkür als eine krasse oder besonders qualifizierte Ungerechtigkeit – Weber-Dürler, S. 168

444 EschG 3 II

445 ZR 78 (1979), Nr. 44 = ZBl 80 (1979), S. 362

446 Weber-Dürler, S. 137 ff., insbes. S. 155–158

447 AR-StG 140 IV, aber Stundung oder Teilzahlung möglich StG 147 V – TI-LT 110 und 117 – GE-LDS 27; nach LDS 55 sind die Steuern aber durch die Erbmasse vorzuschüssen, wenn die Erbschaft ganz oder zum Teil mit einer Nutznießung belastet ist.

448 Vorgesehen in BS-StG 81 III und postuliert bei Böckli, S. 373

449 ZG-StG 135 III – LU-ErbStG 9 II

Regelung *nicht* ohne weiteres durch eine brauchbare Lösung *ersetzen* liesse⁴⁵⁰. Auch das ist meines Erachtens eine sachliche und vernünftige Begründung für die ungleiche Behandlung.

Im Zusammenhang mit dem Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichtes stellt sich aber auch die Frage, ob das kantonale Gericht die Verfassungsmässigkeit der Bestimmungen des eigenen Kantons nicht nach strengeren Massstäben beurteilen kann als das Bundesgericht. Schliesslich entfällt hier die durch den Föderalismus bedingte Rücksicht. Andererseits handelt es sich um eine Bestimmung der Bundesverfassung, deren Auslegung in erster Linie Sache des Bundesgerichtes ist⁴⁵¹.

450 Um so mehr, als auch nach ZH-EschG 26 letzter Satz (Nutzniesser und Wohnberechtigter könnten in diesem Zusammenhang durchaus einem Rentenempfänger gleichgestellt werden) in Verb. mit EschG 28 II die Möglichkeit einer ratenweisen Entrichtung gegen Sicherstellung besteht – Schneider, S. 250 – Lutz, Zürcher Steuergesetze, Bd. II, S. 40.

451 Höhn, ASA 45 (1976/77), S. 234. Anders wäre die Überprüfung nach dem Gleichheitsgebot der Kantonsverfassung (ZH-KV 2), doch ist die Überprüfungsbefugnis des kant. Gerichts hier umstritten – vgl. Imboden/Rhinow, Bd. II, Nr. 143, B, I, a – Kölz, N 121 auf S. 348.

2. Kapitel

Besteuerung des Rechtsverhältnisses

§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten

I. Ertragseinkommen

A. Im allgemeinen

1. Der Vermögenszufluss als Grundlage

Unabhängig von der Art der Nutzniessung steht dem Nutzniesser der *volle Genuss* der belasteten Vermögenssubstanz zu. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Vermögenssubstanz aus einzelnen Gegenständen wie beweglichen oder unbeweglichen Sachen, Rechten oder Forderungen besteht oder ob es sich um ganze Vermögen handelt⁴⁵². Einzelne Nutzungen können davon erst ausgenommen werden, nachdem die Nutzniessung auf die Gesamtheit der Nutzungen bestellt worden ist⁴⁵³. Im Umfang der ihm zugestandenem Berechtigung hat der Nutzniesser kraft Zivilrechts nicht nur ein Recht, sondern im Rahmen seiner Aufgabe, die Sache zu erhalten, auch eine Pflicht zum Fruchterwerb⁴⁵⁴.

Da er über die von ihm tatsächlich gezogenen Früchte frei verfügen kann, sind sie ihm als *Bruttoeinkünfte* anzurechnen⁴⁵⁵. Dies gilt auch dann, wenn seine Steuerpflicht im Gesetz nicht ausdrücklich aufgeführt wird⁴⁵⁶. Massgebend für die Besteuerung als Einkommen bzw. Ertrag ist einzig, dass diese Einkünfte weder aus der Vermögenssubstanz noch aus einer Vergütung stammen, die der Berechtigte für die vorzeitige Aufgabe seiner Berechtigung erhalten hat.

Einkünfte aus der Vermögenssubstanz können entweder aus einer Übernutzung durch den Berechtigten, aus Amortisationszahlungen durch den Schuldner der belasteten Forderung oder aus einer zusätzlichen Ausgabe von Gesellschaftsanteilen

452 ZGB 745

453 Leemann, BE-Komm. zu Art. 745 ZGB, N 2 – Koeflerli, S. 1

454 ZGB 755 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 755 ZGB, N 11

455 ZH-StG 19 lit. f in Verb. mit DA 97 – BE-StG 28 I lit. d in Verb. mit 5 III – LU-StG 19 I Ziff. 3 und 4 – UR-StG 21 I lit. b und c – SZ-StG 19 lit. c in Verb. mit 19 V – OW-StG 23 lit. a und b – NW-StG 14 Ziff. 7 – GL-StG 18 II Ziff. 4 – ZG-StG 17 I Ziff. 3 in Verb. mit 17 III – FR-LIC 30 lit. d in Verb. mit 15 – SO-StG 30 I lit. f – BS nicht ausdrücklich, vgl. Grüniger/Studer, S. 213 – BL-StG 24 lit. f in Verb. mit 10; SH-StG 18 lit. h in Verb. mit 21 – AR-StG 26 I Ziff. 3 in Verb. mit 3 III – AI-StG 20 lit. f – SG-StG 20 II lit. f – GR-StG 18 I lit. d in Verb. mit 18 II – AG-StG 23 I lit. f – TG-StG 15 II lit. e – TI-LT 12 – VD-LID 20 II lit. g in Verb. mit 8 – VS-LF 16 I lit. c und 17 I lit. a – NE-LID 23 II lit. c und d – GE-LCP 16 II lit. e und h – JU-LID 28 I lit. d in Verb. mit 5 III

456 Wie in ZH (nur DA 97), LU, UR, OW, NW, GL, SO, BS, AI, SG, AG, TG, VS, NE und GE

erfolgen⁴⁵⁷. Im letzteren Fall werden z.B. im Rahmen einer Kapitalerhöhung *Bezugsrechte* für neu auszugebende Aktien eingeräumt oder bei einer Liberierung durch freie Reserven der Gesellschaft in Form von *Gratisaktien* abgegeben⁴⁵⁸. Grundsätzlich stehen sowohl die Bezugsrechte als auch die Gratisaktien dem Eigentümer zu, da sonst sein Gesamtanteil an der Gesellschaft verringert würde. Allerdings besteht auch die Auffassung, dass dem Nutzniesser daran insoweit ein Recht zustehen müsse, als die Liberierung aus Erträgen erfolgt ist, welche während der Nutzniessung nicht verteilt worden sind⁴⁵⁹. Fallen die Gratisaktien aber in das Eigentum des Bestellers, so kommt dem Nutzniesser die Nutzniessung an ihnen ebenso zu, wie wenn der Besteller von seinem Bezugsrecht Gebrauch macht. Die vom Nutzniesser bei der vorzeitigen Aufgabe seiner Berechtigung erhaltene Vergütung wird zwar im allgemeinen als Einkommen besteuert, doch wird bei diesem Vermögenszufluss die Substanz nicht erhalten, sondern aufgegeben⁴⁶⁰.

Liegt dagegen ein eigentlicher Fruchterwerb vor, ist unerheblich, ob der Vermögenszufluss in Form von einmaligen oder wiederkehrenden Einkünften erfolgt. Entscheidend ist lediglich, dass er ohne Zutun des Berechtigten und ohne Substanzverzehr der Quelle binnen der vom Gesetz für die betreffende Besteuerungsart vorgesehenen Bemessungsperiode anfällt⁴⁶¹.

2. Die Behandlung des Berechtigten als Eigentümer

In der Literatur wird zwischen Genuss- und Ertragseinkommen unterschieden. Beim *Ertragseinkommen* handelt es sich um den Vermögenszufluss aus einer fest umrissenen Substanz, während das *Genusseinkommen* nicht aus einer eigentlichen Vermögenssubstanz, sondern aus einem Recht auf eine bestimmte periodische Leistung stammt⁴⁶². Diese Unterscheidung mag beim Versuch, die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht zu erklären, dienlich sein, wird aber in der Steuergesetzgebung nirgends erwähnt.

457 Leemann, BF-Komm. zu Art. 756 ZGB, N 12 — Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 634

458 OR 652 — vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, Aktienrecht, § 31, N 13 und § 35, N 15–18

459 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 634, FN 22 — vgl. aber auch Koeferli, S. 69 — von Steiger, Aktiengesellschaft, S. 152

460 Vgl. Bosshardt, der dies nicht als Zufließen von Einkommen einstuft, S. 78. So auch Blumenstein, System, S. 151/52, während nach Höhn, Steuerrecht, § 13, N 7 jeder Vermögenszufluss unter den Einkommensbegriff fällt.

461 Vgl. Blumenstein, System, S. 144 — Bosshardt, S. 76

462 z.B. Renten und Pensionen — vgl. Blumenstein, System, S. 148 und 150 sowie Höhn, Steuerrecht, § 17, N 22–24 und Grüninger/Studer, S. 180, während Bosshardt, S. 81 dagegen von einer derartigen Unterscheidung absieht, das Genusseinkommen also dem Ertragseinkommen zurechnet.

Das Nutzniessungsvermögen wird in allen kantonalen Steuergesetzen ausdrücklich dem *Nutzniesser* zugerechnet⁴⁶³. Unter diesem Gesichtspunkt sind die daraus fliessenden Erträge als *Ertragseinkommen* einzustufen. Für die Behandlung des Nutzniessers, als ob er der Eigentümer wäre, gibt es jedoch – ausser der Tatsache, dass die meisten Nutzniessungen unentgeltlich sind – keine einleuchtende Begründung⁴⁶⁴. Dies liegt schon daran, dass sich die Vermögenssteuer als Ergänzungssteuer auf dem sogenannten fundierten Einkommen heute ohnehin kaum mehr rechtfertigen lässt. Will man nämlich die Vermögenssteuer mit der grösseren Sicherheit des Eigentümers begründen, was beim heutigen Stand der Sozialversicherungen bereits recht fragwürdig erscheint⁴⁶⁵, so darf diese Begründung nicht einfach auf den Nutzniesser übertragen werden. Obschon er als dinglich Berechtigter im Gegensatz etwa zu einem Pächter⁴⁶⁶ vor dem Verlust seines Rechts durch Veräusserung der belasteten Vermögenssubstanz geschützt ist, kann er in einer finanziellen Notlage ebensowenig wie dieser auf diese Substanz zurückgreifen. Von einem fundierten Einkommen kann hier also keine Rede sein. Bei einer unentgeltlich eingeräumten oder kraft Erbrechts von Gesetzes wegen anfallenden Nutzniessung mag die in den Steuergesetzen getroffene Regelung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Berechtigtem und Belastetem vielleicht noch entsprechen. Sobald der belastete Eigentümer für die Einräumung aber eine Vergütung erhält oder das – auch unentgeltlich – eingeräumte Recht keinen Ertrag abwirft, wie etwa das Wohnrecht, entspricht diese Regelung weder den rechtlichen noch den wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Da das *Wohnrecht* im Gegensatz zur Einkommenssteuer⁴⁶⁷ bei der Vermögenssteuer in den kantonalen Steuergesetzen nirgends erwähnt wird, hat die Praxis wenigstens in bezug auf die Vermögenssteuer im allgemeinen von einer Gleichstellung des Wohnberechtigten mit dem Eigentümer abgesehen. In Abweichung von der Auffassung, dass das Wohnrecht einen Spezialfall der Nutzniessung darstellt⁴⁶⁸, wird der Gebrauchswert des Rechts nicht als Ertrags-, sondern als *Genusseinkommen* eingestuft. Danach wird der als Einkommen angerechnete Gebrauchswert der

463 ZH-StG 33 II – BE-StG 5 III – LU-StG 32 II – UR-StG 29 II – SZ-StG 27 III – OW-StG 38 I – NW-StG 21 – GL-StG 32 II – ZG-StG 24 II – FR-LIC 15 – SO-StG 45 – BS-StG 61 II – BL-StG 10 – SH-StG 29 II – AR-StG 3 III – AI-StG 31 – SG-StG 60 II – GR-StG 44 II – AG-StG 38 II – TG-StG 22 – TI-LT 12 – VD-LID 8 – VS-LF 53 II – NE-LID 34 – GE-LCP 37 – JU-LID 5 III

464 Der Hinweis auf den Ersatzanspruch des Eigentümers für die bei ihm erhobenen Steuern – ZGB 765 – Grüniger/Studer, S. 382 – bietet m.E. keine Rechtfertigung, da der Eigentümer im Gegensatz zum Nutzniesser immer noch auf die Substanz greifen darf – ZGB 765 III.

465 Bosshardt, S. 23/24 hat die Berechtigung des fundierten Einkommens bereits vor fast 30 Jahren mit dieser Begründung angezweifelt – vgl. auch Blumenstein, System, S. 140 und dort angeführte Zitate.

466 Das obligatorische Recht aus dem Pachtvertrag lässt sich aber bei Grundstücken dinglich verstärken durch eine Vormerkung im Grundbuch – ZGB 959.

467 Selbst hier nur in einzelnen Gesetzen – so BE-StG 28 I – FR-LIC 30 lit. d – JU-LID 28 I lit. d

468 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, III., A. auf S. 6

Wohnung, der sogenannte "Eigenmietwert", entsprechend den für die Erbschafts- und Schenkungssteuern geltenden Regeln kapitalisiert und der sich daraus ergebende Kapitalwert als Vermögen des Wohnberechtigten besteuert⁴⁶⁹. In bezug auf die Einkommenssteuer wird der Wohnberechtigte jedoch als Eigentümer behandelt, indem ihm der Gebrauchswert der Wohnung in gleicher Weise angerechnet wird, wie wenn er deren Eigentümer wäre⁴⁷⁰.

B. Einkommenssteuer

a) Steuerobjekt

1. Privatvermögen

1.1. Grundsatz

Ist der Berechtigte ein Nutzniesser, so kann er sein Recht entweder selber ausüben oder einem Dritten zur Ausübung überlassen⁴⁷¹. Übt er es selber aus, so ist nur der ihm in Form von natürlichen oder zivilen Früchten anfallende Ertrag steuerbar. Überlässt er dagegen die Ausübung einem Dritten, etwa aufgrund einer Miete oder Pacht, bildet der ihm dafür geleistete Miet- oder Pachtzins den steuerbaren Ertrag. Sowohl im einen wie im anderen Fall ist nicht etwa der nach objektiven Kriterien zu erwartende, sondern *nur der tatsächlich erhaltene Ertrag massgebend*⁴⁷². Bewahrt der Nutzniesser z.B. Bargeld zu Hause auf, statt es auf der Bank zinstragend anzulegen, oder leiht er das Geld zinslos aus, so kann nicht einfach die marktübliche Verzinsung als Steuerwert angenommen werden. Steuerbar sind nur die vereinbarten bzw. erhaltenen Zinsen. Erhält der Berechtigte statt der Zinsen Naturalleistungen, wie dies etwa bei der Teilpacht der Fall ist⁴⁷³, muss von demjenigen Wert ausgegangen werden, den er anderswo unter denselben Verhältnissen für diese

469 Dies entspricht der Besteuerung mancher Renten – Höhn, Steuerrecht, § 21, N 11, wobei diese in der Regel aber nur der Einkommens-, nicht aber der Vermögenssteuer unterliegen sollten – Grüniger/Studer, S. 379 – Bosshardt, S. 173. Zum Wohnrecht: Reimann/Zuppinger/Schärer, § 39, N 26 – Grüniger/Studer, S. 217 sowie ZBI 46, S. 71 ff. für den Kt. GR; ZBI 29, S. 420 ff. für den Kt. TG – MBVR 1964, Nr. 66 und MBVR 1961, Nr. 53 für den Kt. BE

470 Höhn, Steuerrecht, § 16, N 12 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. f, N 7 sowie lit. g, N 5, wo festgestellt wird, dass dem Wohnrecht die für die Rente charakteristische Eigenschaft des Kapitalverzehr fehlt. Vgl. dazu auch ZBI 58, S. 222 ff. = ZR 56, Nr. 130 = RB 1956, Nr. 14 für den Kt. ZH – AG-GVE 1967, S. 226 ff. – MBVR 1958, Nr. 25 für den Kt. BE – SG-GVP 1962, Nr. 69

471 ZGB 758 I

472 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. c und d, N 11 und 25 – Bosshardt, S. 141 – Höhn, Steuerrecht, § 16, N 8 für Eigengebrauch von Liegenschaften – Grüniger/Studer, S. 218

473 OR 275

Leistung erhalten hätte⁴⁷⁴. Derselbe Grundsatz gilt auch dort, wo dem Berechtigten der Eigengebrauch der Sache angerechnet wird, als ob er Eigentümer wäre.

Im Rahmen des Privatvermögens beschränkt sich diese Anrechnung des Eigengebrauchs auf unbewegliche Sachen, so dass sie vor allem im Zusammenhang mit dem Wohnrecht oder allenfalls bei einer ertragslosen Nutzniessung an Grundstücken zum Zuge kommt. Von den Bruttoeinkünften kann der Berechtigte jeweils die von ihm kraft Gesetzes oder besonderer Vereinbarung zu tragenden Kosten und Lasten abziehen⁴⁷⁵. Dies gilt auch dann, wenn der Berechtigte die Vermögenssubstanz als eigentlicher oder Verfügungsnutzniesser anstelle des Eigentümers zu versteuern hat. Da die *Aufwendungen unabhängig von ihrer Quelle mit den Einkünften verrechnet* werden können⁴⁷⁶, bleibt es dem belasteten Eigentümer unbenommen, den ihm zufallenden Anteil an den Aufwendungen von seinen übrigen Einkünften abziehen. Als Steuerobjekt kann somit die Gesamtheit der dem Berechtigten innerhalb der Bemessungsperiode zufließenden, direkten und indirekten Einkünfte⁴⁷⁷ unter Abzug der auf ihn entfallenden notwendigen Aufwendungen betrachtet werden.

1.2. Einkünfte

1.2.1. Bewegliches Vermögen

Unabhängig von der Art der Nutzniessung ist der Eigengebrauch wie auch die Eigennutzung von beweglichem Privatvermögen insoweit steuerfrei, als dabei keine natürlichen oder zivilen Früchte anfallen⁴⁷⁸. Ist dies aber der Fall, so sind die Einkünfte grundsätzlich zu dem am Ort üblichen Verkehrs- bzw. Marktwert⁴⁷⁹ im Zeitpunkt ihres Zufließens zu bewerten⁴⁸⁰. Die zivilen Früchte, d.h. die Geld-

474 Reimann/Zuppinger/Schärner, Vorbemerkungen zu §§ 19–32 StG, N 29 – Blumenstein, System, S. 209. Allerdings kommen bei der Bewertung meist Pauschalen zur Anwendung – Höhn, Steuerrecht, § 14, N 30.

475 ZBl 60, S. 200 – BL-Steuerpraxis, Bd. V, S. 299

476 Höhn, Steuerrecht, § 13, N 14

477 Dazu gehört v.a. der aus dem Gebrauch des Wohnrechts gezogene Vermögensvorteil – vgl. Blumenstein, System, S. 145.

478 Höhn, Steuerrecht, § 16, N 37

479 BE-StG 30 und 32 I – Def. des Marktwertes: Gruber, Art. 32, Ziff. 1 – GL-StG 18 IV – ZG-StG 17 II – SO-StG 30 II – BL-StG 23 II – AR-StG 19 II – SG-VV 11 I – GR-StG 29 – AG-VV 6 I – VD-LID 21 – FR-LIC 27 II “valeur marchande” im Gegensatz zu “valeur vénale” in JU-LID 34 I

480 ZH-StG 34 – vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, Vorbemerkungen zu §§ 19–32 StG, N 29 und 31. So für das Einkommen ausdrücklich in NW-StG 14 lit. b – JU-LID 34 I.

einkünfte, bedürfen dabei keiner besonderen Bewertung⁴⁸¹, während bei Naturalien meist auf Erfahrungszahlen abgestellt wird.

Häufig ist in den Einkünften aber noch ein Teil der genutzten Substanz enthalten. So umfasst der *Miet- oder Pachtzins* des die Nutzniessung an einer beweglichen Sache oder einem Immaterialgüterrecht ausübenden *Dritten* nicht nur den Ertrag, insoweit er vereinbarungsgemäss dem Nutzniesser als Vermieter oder Verpächter zukommt, sondern auch eine Entschädigung für die laufende Wertverminderung der Sache. Als *Eigentümer* des vermieteten oder verpachteten Nutzniessungsgegenstandes erleidet der uneigentliche Nutzniesser den mit dem Miet- bzw. Pachtzins teilweise entschädigten Wertverlust *unmittelbar*. Bei ihm sollte der Zinsbetrag daher auch im Umfang der darin enthaltenen Entschädigung für die durch Abnutzung der Sache oder Amortisation des Rechts bedingte Wertverminderung unberücksichtigt bleiben⁴⁸². Beim eigentlichen Nutzniesser sowie dem zu Verfügungsniessbrauch Berechtigten ist dagegen zu berücksichtigen, dass das Nutzniessungsgut nach wie vor im Eigentum des Bestellers ist. Obschon der Nutzniesser grundsätzlich wie ein Eigentümer behandelt wird, muss der Tatsache Rechnung getragen werden, dass der Eigentümer sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich die unmittelbaren Folgen einer Wertveränderung des Nutzniessungsvermögens zu tragen hat. Der Nutzniesser verspürt diese Folgen bloss mittelbar, indem sich sein Ertrag entsprechend erhöht bzw. verringert. Er hat sich daher die vom Mieter oder Pächter erhaltene Vergütung auch *vollumfänglich* als Einkommen anrechnen zu lassen. Bei einer entgeltlichen Nutzniessung wird sich der Eigentümer dann seinerseits die Wertverminderung an die vom Nutzniesser erhaltene Vergütung anrechnen lassen können. Diese Anrechnung durch den Eigentümer ist jedoch ausgeschlossen, wenn er die Nutzniessung unentgeltlich eingeräumt hat und es ihm unmöglich ist, auf dem Nutzniessungsgegenstand Abschreibungen vorzunehmen⁴⁸³. Schliesslich ist es aber auch dem Verleiher bei der unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung⁴⁸⁴ verwehrt, Wertverminderungen geltend zu machen.

Wie die Miet- oder Pachtzinsen, sind auch die *auf Beteiligung* an juristischen Personen *ausgerichteten* geldwerten *Leistungen* nicht ohne weiteres Vermögensertrag. Da die Beteiligung ihrem Inhaber die Forderung auf einen bestimmten Bruchteil des Gesellschaftsvermögens vermittelt, wird mit diesen Leistungen jeweils ein Teil des Gesellschaftsvermögens ausgeschüttet. Im Gegensatz zu dem seine feste Forderung verzinsenden Schuldner, der die Substanz der Forderung nicht durch seine Zinszahlungen schmälert, greift die Gesellschaft mit jeder geldwerten Leistung zwangsläufig die Substanz der sich dem Umfang des Gesellschaftsvermögens laufend

481 Einkünfte in ausländischer Währung sind nicht zum Devisenkurs des Zufluss-, sondern des Fälligkeitstages zu berücksichtigen ZH-DA 91 - Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. c und d StG, N 31 - vgl. auch Becker, BE-Komm. zu Art. 84 OR, N 13.

482 Vgl. Känzig, Art. 21 WStB, N 59 mit Beispielen aus der kantonalen Steuerpraxis sowie Höhn, Steuerrecht, § 16, N 40, anderseits aber ZBl 66, S. 170 E. 4

483 Dies gilt immer dann, wenn sich der Nutzniessungsgegenstand im Privatvermögen des belasteten Eigentümers befindet.

484 OR 305

anpassenden Beteiligung an⁴⁸⁵. Da Vermögensertrag aber nur dann vorliegt, wenn die Substanz des Vermögens unangetastet bleibt⁴⁸⁶, gibt es bei dieser Betrachtungsweise⁴⁸⁷ keinen Vermögensertrag auf einer Gesellschaftsbeteiligung.

Mit dem Ausrichten geldwerter Leistungen *reduziert* sich das Gesellschaftsvermögen und damit die *Substanz* einer jeden Beteiligung. Soweit die ausgeschüttete Leistung nicht aus dem einbezahlten Teil des Gesellschaftsvermögens stammt, stellt sie daher die Realisierung von Wertzuwachs der Beteiligung dar. Trotzdem ist die in Form einer *offenen* Gewinnausschüttung (Dividenden, Bonusse) erfolgende Leistung der Gesellschaft vom Gesellschafter regelmässig als Einkommen zu versteuern⁴⁸⁸. Da sie schon aufgrund des Zivilrechts dem Nutzniesser zukommt⁴⁸⁹, bildet sie auch steuerlich sein Einkommen. Die ebenfalls als Einkommen zu versteuernden *verdeckten* Gewinnausschüttungen (Vermögensvorteile an Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen, ohne dass diese der Gesellschaft eine angemessene Gegenleistung dafür erbringen⁴⁹⁰) sind vom Nutzniesser nur insoweit zu tragen, als sie ihm auch tatsächlich zukommen⁴⁹¹.

Mit der Ausgabe von *Gratisaktien* oder einer *Gratisnennwerterhöhung* bleibt der Umfang der Beteiligung eines jeden Gesellschafters unverändert⁴⁹². Es liegt daher weder Vermögensertrag noch eine Realisierung von Wertzuwachs der Beteiligung vor. Wie im Kanton Zürich⁴⁹³, bleiben daher auch in zahlreichen anderen Kan-

485 Höhn, Steuerrecht, § 16, N 45

486 Zuppinger, StR 31, S. 12

487 Massgebend ist natürlich die Umschreibung der Substanz einer Beteiligung. Würden aber Bestandteile des Gesellschaftsvermögens, wie etwa der nach der Vornahme aller Rückstellungen ausgewiesene Reingewinn und die als Dividendenausgleichsfonds zurückbehaltenen Reserven, ausgeklammert, käme dies m.E. einer Vermengung zweier Steuersubjekte, nämlich der Gesellschaft und des Gesellschafters, gleich. Wird dagegen die zumeist in einem Wertpapier verbriefte Beteiligung isoliert betrachtet, können sämtliche von der Gesellschaft aufgrund dieser Beteiligung erbrachten Leistungen an den Gesellschafter als Erträge bezeichnet werden.

488 ZH-StG 19 lit. c – BE-StG 28 I lit. c – LU-StG 19 I Ziff. 3 – UR-StG 21 I lit. c – SZ-StG 19 I lit. c – GL-StG 18 II Ziff. 4 – ZG-StG 17 I Ziff. 3 – FR-LIC 30 lit. c – SO-StG 30 I lit. c – BS-StG 40 II – BL-StG 24 lit. e – SH-StG 18 lit. f – AR-StG 19 I in Verb. mit 26 I Ziff. 2 – AI-StG 20 lit. c – SG-StG 20 II lit. f – GR-StG 18 I lit. d – AG-StG 23 I lit. e – TG-StG 15 II lit. d – TI-LT 19 I lit. b – VD-LID 20 II lit. e – VS-LF 16 I lit. b – NE-LID 23 II lit. f – GE-LCP 16 II lit. f – JU-LID 28 I lit. c. Ausnahmen: OW-StG 26 lit. g – NW-StG 14 Ziff. 4 in Verb. mit 15 Ziff. 9 – AR-StG 26 II – AI-StG 23 lit. b

489 Koferli, S. 18 und 66 – Bürgi, BE-Komm. zu Art. 690 OR, N 11 und 12 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 634 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 32

490 Höhn, Steuerrecht, § 16, N 49 und § 24, N 23 f. – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. c und d StG, N 50–52 sowie § 45 StG, N 68 ff.

491 Der Nutzniesser hat aber mit seiner Berechtigung an der Beteiligung seine Stellung als unbeteiligter Dritter verloren.

492 von Steiger, Aktiengesellschaft, S. 292 – Forstmoser/Meier-Hayoz, Aktienrecht, § 31, N 13

493 Vorausgesetzt, die Kapitalerhöhung aus der Gesellschaft ist geschäftsmässig begründet – Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, EB, § 19 lit. c und d StG, N 45a und b sowie Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. c und d StG, N 44–49

tonen diese Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unbesteuert⁴⁹⁴. Die Mehrzahl der Kantone besteuert sie allerdings trotzdem als Einkommen, wobei eine Reihe von ihnen die Grundlage für diese Besteuerung durch eine ausdrückliche Vorschrift geschaffen hat⁴⁹⁵. Soweit Gratisaktien als Einkommen steuerbar sind, werden sie in der Praxis dem Eigentümer und nicht etwa dem Nutzniesser zugerechnet⁴⁹⁶. Dies muss auch für die Gratisnennwerterhöhungen gelten.

1.2.2. Unbewegliches Vermögen

1.2.2.1. Im allgemeinen

Die meisten kantonalen Steuergesetze unterscheiden zwischen Einkünften aus beweglichem und solchen aus unbeweglichem Vermögen. Oft wird statt von unbeweglichem Vermögen auch von Liegenschaften gesprochen. Abgesehen von einzelnen Gesetzen, die noch das Baurecht als Gegenstand des unbeweglichen Vermögens anführen⁴⁹⁷, werden allgemein nur die daraus fliessenden Einkünfte in einer beispielsweise Aufzählung genannt, ohne weiter zu umschreiben, was unter dem "unbeweglichen Vermögen" oder der "Liegenschaft" zu verstehen ist⁴⁹⁸. Soweit die Steuergesetze aber keine Abweichungen vorsehen, stützen sich diese Begriffe auf die Umschreibung des Grundstücks in Art. 655 ZGB⁴⁹⁹, zumal ausser der Liegenschaft und dem Baurecht auch das Bergwerk und ein Miteigentumsanteil, insbesondere das Stockwerkeigentum, unbeweglich sind und genutzt bzw. im letzteren Falle auch bewohnt werden kann⁵⁰⁰. Im Gegensatz zum beweglichen Vermögen wird beim unbeweglichen Vermögen auch der *Eigengebrauch* besteuert.

494 LU-VV 23 I – UR-StG 22 lit. i nur soweit sie aus versteuerten Reserven stammen. OW und NW – vgl. dazu FN 488. SO-StG 31 lit. i – BL-StG 28 i – VS-LF 16 II – für SG vgl. Weidmann, S. 93 – aufgrund ihrer Praxis auch AR, GE, GL TG – vgl. Gyax, Bd. 1, S. 134

495 BE-StG 28 I lit. c. Soweit sie nicht aus versteuerten Reserven stammen: UR-StG 22 lit. i – ZG-StG 17 Ziff. 3 – BS-StG 40 II – SH-StG 18 lit. f – AI-StG 20 lit. c – AG-StG 23 I lit. e – NE-LID 23 II lit. k – JU-LID 28 I lit. c

496 BGE 85 I 117 = ASA 28, S. 161 ff. = StR 14, S. 542 sowie Grüninger/Studer, S. 229 und 383

497 Wie BE-StG 28 I lit. a – JU-LID 28 I lit. a

498 ZH-StG 19 lit. c – LU-StG 19 I Ziff. 4 – UR-StG 21 I lit. b – SZ-StG 19 I lit. b – OW-StG 23 lit. a – NW-StG 14 lit. a Ziff. 4 – GL-StG 18 I Ziff. 3 – ZG-StG 17 I Ziff. 2 – FR-LIC 30 lit. a – SO-StG 30 I lit. c – BS-StG 40 I – BL-StG 24 lit. d – SH-StG 18 lit. e – AR-StG 26 I Ziff. 1 – AI-StG 20 lit. c – SG-StG 20 II lit. e – GR-StG 18 I lit. c – AG-StG 23 I lit. e und Liegenschaften – TG-StG 15 II lit. d – TI-LT 20 – VD-LID 20 I und II lit. d – VS-LF 17 – NE-LID 23 II lit. h – GE-LCP 16 II lit. c

499 Vgl. Zuppinger, StR 31, S. 11

500 Für den Kt. ZH wird dies ausdrücklich in DA 26 für die Steuerausscheidung umschrieben, wobei nebst den Bestandteilen auch das Zugehör von Gebäuden miteingeschlossen ist – vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, § 6 StG, N 87, wonach im Rahmen der interkantonalen Steuerausscheidung auch Fahrnisbauten (ZGB 677) dazugehören – vgl. auch Grünin-

Bei der Bewertung muss deshalb unterschieden werden zwischen Grundstücken, die einem Dritten zur Ausübung überlassen werden, und solchen, die für den eigenen Nutzen oder Gebrauch bestimmt sind. Diese Unterscheidung beschränkt sich aber auf die Nutzniessung, da das Wohnrecht als höchstpersönliches Recht⁵⁰¹ ausschliesslich vom Wohnberechtigten ausgeübt werden kann.

1.2.2.2. Bei Ausübung der Nutzniessung durch einen Dritten

Bei Grundstücken, die der Nutzniesser entgeltlich einem Dritten zur Ausübung seines Rechts überlassen hat, beinhalten die Einkünfte aus dem Miet- oder Pachtverhältnis nebst dem eigentlichen Vermögensertrag auch eine *Entschädigung* für die Abnützung der gemieteten bzw. gepachteten Sache. Wie bei den Einnahmen aus der Vermietung oder Verpachtung von beweglichem Privatvermögen⁵⁰², ist diese Entschädigung aber bei der eigentlichen Nutzniessung oder dem Verfügungsniessbrauch nicht dem Nutzniesser, sondern dem *Eigentümer* zuzurechnen. Der Miet- oder Pachtzins bildet beim eigentlichen Nutzniesser oder dem zum Verfügungsniessbrauch Berechtigten somit vollumfänglich Einkommen. Dem uneigentlichen Nutzniesser ist dagegen als dem Eigentümer des Nutzniessungsgegenstandes die Reduktion für die Abnützung dieses Gegenstandes zuzugestehen⁵⁰³.

Unabhängig von der Art der Nutzniessung wird dem Nutzniesser aber wie einem Eigentümer *jeder Vermögensvorteil* aus dem Miet- oder Pachtverhältnis als *Einkommen* zugerechnet. Hat der Mieter oder Pächter des Nutzniessungsgegenstandes neben der Zahlung des Miet- bzw. Pachtzinses weitere Verpflichtungen übernommen, wie z.B. Gartenbesorgung, Heizung, Hauswartsdienst usw., so stellen auch solche Nebenleistungen des Mieters oder Pächters steuerbaren Liegenschaftsertrag dar. Diese Nebenleistungen sind jedoch nur insoweit zum Einkommen des Nutzniessers hinzuzurechnen, als er dieses nicht ohnehin als Unterhalts- und Verwaltungskosten von den Einnahmen abziehen könnte⁵⁰⁴. Inwieweit er für diese Kosten aufzukommen hat, hängt wiederum von der Art der Nutzniessung und allfälligen besonderen Vereinbarungen zwischen dem Nutzniesser und dem Besteller ab.

ger/Studer, S. 19–21 und 213 – Weidmann, S. 90 – Höhn, Steuerrecht, § 16, N 3 und 4, wobei in bezug auf die Bergwerke zu erwähnen ist, dass sie im Privatvermögen des Nutzniessers sein können, wenn der Eigentümer das damit verbundene Geschäft nicht endgültig aufgibt – vgl. dazu 2. auf S. 125 ff.

501 Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 642

502 Vgl. 1.2.1. auf S. 118

503 Da im Gegensatz zu Geschäftsvermögen auf privaten Liegenschaften wie auch auf beweglichem Privatvermögen keine Abschreibungen zugelassen sind – vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 25 StG, N 62 –, ist diese Form der Amortisation auch beim Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zugestanden worden. Allerdings nur, wenn die Abnützung vom Vermieter oder Verpächter nicht früher oder später als Aufwand abgezogen werden kann – Känzig, Art. 21 WStB, N 50 – vgl. auch Höhn, Steuerrecht, § 16, N 5 und 6.

504 Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 19 lit. c und d StG, N 9

Bewertet werden die von dritter Seite anfallenden zivilen und natürlichen Früchte wie beim beweglichen Privatvermögen, nämlich entsprechend ihrem Verkehrs- bzw. Marktwert im Zeitpunkt des Zufließens⁵⁰⁵.

1.2.2.3. Bei Eigengebrauch bzw. Eigennutzung

Nutzt der Nutzniesser das Grundstück selber, statt es einem Dritten gegen Entgelt zu überlassen, so wird nach Möglichkeit anhand eines Vergleichs mit gleichartigen Objekten festgestellt, was ein Dritter an Miet- oder Pachtzins unter gleichen Verhältnissen hierfür bezahlt hätte. Diese Ausnahme vom Grundsatz, dass derjenige, der eine eigene Sache nutzt oder gebraucht, kein Einkommen erzielt, *muss* jedoch ausdrücklich *im Steuergesetz* verankert sein⁵⁰⁶. Alle kantonalen Steuergesetze kennen eine derartige Bestimmung, die je nach Kanton von der blossen Feststellung, dass Eigennutzen oder Eigengebrauch bei unbeweglichem Vermögen steuerbar ist, über die Erwähnung des Mietwertes der Wohnung bis zu einer Umschreibung, was als Mietwert zu gelten habe, alles enthalten kann⁵⁰⁷. Die vom Nutzniesser tatsächlich *gezogenen Früchte* bilden dabei nur einen Anhaltspunkt für die Einschätzung, werden aber auf den errechneten Eigennutzwert des Grundstücks *angerechnet*. Da eine eigentliche Fruchtziehung praktisch nur im Rahmen eines Geschäftsbetriebes, etwa bei land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken oder Bergwerken, möglich ist, kommt eine derartige Anrechnung im Zusammenhang mit der Besteuerung von Einkünften aus Privatvermögen kaum vor. Denkbar ist etwa, dass der Nutzniesser Teile des ihm zur Nutzniessung übertragenen Einfamilienhauses vermietet, während er den Rest selbst bewohnt⁵⁰⁸.

Die *Zurechnung eines fiktiven Einkommens* im Umfang dessen, was der Berechtigte erhalten hätte, wenn er das Haus vermietet hätte, statt es selber zu benützen, gilt nicht nur für den Nutzniesser, sondern auch für den Wohnberechtigten⁵⁰⁹. Dies obschon der Wohnberechtigte aufgrund seiner Rechtsstellung die Wohnung im Gegensatz zum Nutzniesser gar nicht an einen Dritten vermieten dürfte. Massgebend ist nicht, was der Berechtigte tatsächlich hätte aus seinem Recht ziehen

505 Vgl. 1.2.1. auf S. 117 ff.

506 Bosshardt, S. 80 – Grüninger/Studer, S. 215

507 ZH-StG 20 – BE-StG 28 I lit. a – LU-StG 19 I Ziff. 4 – UR-StG 21 I – SZ-StG 19 I lit. g – OW-StG 23 lit. a – NW-StG 14 lit. b – GL-StG 18 I Ziff. 3 – ZG-StG 17 I Ziff. 2 – FR-LJC 30 lit. a – SO-StG 30 III – BS-StG 40 I – BL-StG 24 lit. d – SH-StG 18 lit. e – AR-StG 26 I Ziff. 1 – AI-StG 21 – SG-StG 20 II lit. e – GR-StG 18 I lit. c – AG-StG 23 II – TG-StG 15 II lit. d – TI-LT 20 lit. b – VD-LID 20 II lit. d – VS-LF 17 lit. b – NE-LID 23 II lit. h – GE-LCP 16 II lit. h – JU-LID 28 I lit. a

508 Vgl. Grüninger/Studer, S. 216

509 Vgl. A., 2., S. 116, wonach der Wohnberechtigte zwar in bezug auf die Vermögenssteuer wie ein Rentengläubiger behandelt wird, nicht aber für die Einkommenssteuer, wo er als eine besondere Art von Nutzniesser eingestuft und demzufolge wie ein Nutzniesser besteuert wird – Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 20 StG, N 25 – Höhn, Steuerrecht, § 16, N 12.

können, sondern was er durch dieses Recht an Lebenshaltungskosten, zu denen die Miete gehört, *eingespart* hat⁵¹⁰. Der Wohnberechtigte hat somit wie der das Grundstück selber nutzende Nutzniesser den Wert als Bruttoeinkommen zu versteuern, den er für ebendieses Objekt an Miete hätte aufbringen müssen. Soweit es sich dabei um eine Eigentumswohnung oder ein Terrassen- oder Reiheneinfamilienhaus handelt, dürfte dieser Wert relativ problemlos anhand von gleichartigen Objekten in derselben Wohnlage feststellbar sein. Schwieriger wird dies bei individuell gebauten Einfamilienhäusern. Hier hat die Steuerpraxis meist zu *Berechnungsmethoden* gegriffen, durch deren starre, schematische Anwendung der eigentliche Zweck der Besteuerung oft aus den Augen verloren wird. So wird im Kanton Zürich⁵¹¹ der Mietwert aufgrund einer nach Regionen abgestuften Prozentzahl des Basiswertes unter Berücksichtigung von Lage, Alter, Grösse und Ausstattung des Gebäudes errechnet. Obschon das betreffende Objekt dadurch nach objektiven Kriterien in einen beinahe stufenlosen Raster eingepasst wird, kann darob leicht die effektive Marktsituation bzw. Vermietbarkeit derartiger Objekte vergessen werden. Auch der besondere Zweck einer Wohnung, etwa als Ferien- oder Weekendhaus, muss bei der Ermittlung des Mietwertes mitberücksichtigt werden⁵¹². Ist statt eines ausschliesslichen Wohnrechts nur ein Mitbenutzungsrecht (Winkel im Haus) vereinbart worden, so muss diese Einschränkung des Gebrauchsrechtes beim Eigenmietwert entsprechend berücksichtigt werden⁵¹³.

1.3. Abzüge

Was der Berechtigte von seinen Einkünften abziehen kann, hängt in erster Linie von der *Art* der Nutzniessung ab. Immer unter dem Vorbehalt einer abweichenden Vereinbarung zwischen Besteller und Nutzniesser, trägt letzterer bei einer *uneigentlichen Nutzniessung* als Eigentümer sämtliche im Zusammenhang mit dem Nutzniessungsgut anfallenden Aufwendungen⁵¹⁴.

510 ZBl 77, S. 315 ff. Dies gilt auch dann, wenn der Wohnberechtigte sein Recht entgeltlich erworben hat – AG-GVE 1967, S. 226 ff.

511 Weisung der Finanzdirektion an die Steuerbehörden über die Neueinschätzung von Liegenschaften vom 23. September 1970, gestützt auf DA 82 II unter Ziff. 6 lit. d – vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärer, § 20, N 16–22

512 So ist bei Fehlen einer Unterkellerung und einer genügenden Heizung ein Gebrauch nur während der Sommermonate möglich – SG-GVP 1956, Nr. 75.

513 ZGB 777 III – vgl. von Meiss, ASA 45, S. 85

514 Blumenstein, System, S. 212. Die in den einzelnen kantonalen Steuergesetzen zugelassenen Abzüge sind dabei recht verschieden umschrieben. Die meisten kantonalen Steuergesetze beschränken den Unterhaltskostenabzug ausdrücklich auf unbewegliche Vermögen und gestehen nur den Verwaltungskostenabzug sowohl für unbewegliches als auch bewegliches Vermögen zu. Es kann dies als Korrelat zum nicht als Einkommen angerechneten Eigennutzwert aufgefasst werden – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 25, N 77 – vgl. aber FR-LIC 36 I lit. c.

Bei einer *eigentlichen Nutzniessung* oder bei *Verfügungsnießbrauch* bleibt das Eigentum beim Besteller. Der Nutzniesser hat grundsätzlich nur für die laufenden Gewinnungskosten, wie die Verwaltungs- und Instandhaltungskosten, sowie für die Abgaben aufzukommen, die dem Nutzen des belasteten Rechts entsprechen. Dazu zählen nebst den Schuldzinsen auch Versicherungsprämien und öffentliche Abgaben aller Art⁵¹⁵. Der Berechtigte kann die laufenden Unterhalts- und Instandhaltungskosten bei Nutzniessung oder Wohnrecht insoweit abziehen, als sie nachweisbar, tatsächlich⁵¹⁶, ordentlich⁵¹⁷ oder sogar notwendig⁵¹⁸ sind. Dies gilt nicht für den Nutzniesser von beweglichem Privatvermögen, es sei denn, er habe es einem Dritten vermietet oder verpachtet. Die tatsächlichen oder auch nur die notwendigen Verwaltungskosten sowie die anderen Aufwendungen sind dagegen sowohl bei beweglichem als auch bei unbeweglichem Vermögen abziehbar⁵¹⁹. Statt der tatsächlichen oder notwendigen Unterhalts- und Verwaltungskosten kann für Gegenstände des unbeweglichen Privatvermögens im allgemeinen ein Pauschalabzug vorgenommen werden⁵²⁰. Hat der Nutzniesser oder Wohnberechtigte dem Eigentümer zinslos Kapital vorzuschüssen, um eine Inanspruchnahme der belasteten Substanz durch den Eigentümer für ausserordentliche Lasten abzuwenden⁵²¹, so sollte er meines Erachtens den damit verbundenen Zinsaufwand zu dem für Fremdgelder zu jenem Zeitpunkt am betreffenden Ort massgebenden offiziellen Diskontsatz oder dem im Bankverkehr üblichen Privatsatz als Gewinnungskosten abziehen

515 Die laufenden Unterhalts- und Verwaltungsauslagen richten sich nach dem Ortsgebrauch (ZGB 5 II). Die Versicherungspflicht umfasst in erster Linie die Nutzniessungssubstanz und nicht etwa die Einkünfte. Sonst ist der Nutzniesser aber nicht dazu verpflichtet, den körperlichen Zustand bzw. Kapitalwert des Nutzniessungsgegenstandes schlechthin aufrechtzuerhalten, andernfalls wäre die in gewissen Fällen dem Eigentümer von Privatvermögen analog zu Miet- und Pachtzinszahlungen zugestandene Herabsetzung und damit Amortisation der Sache überflüssig (wäre die Sache im Geschäftsvermögen des Eigentümers, kann er diesen Wertverlust ohnehin durch Abschreibung geltend machen) – vgl. auch I. Teil, 2. Abschnitt, § 3, II., A., a), 1. auf S. 24 ff.

516 UR-StG 24 I lit. e

517 NW-StG 16 Ziff. 6

518 Siehe unter FN 519

519 SZ-StG 22 I, ZG-StG 20 I Ziff. 5, BS-StG 43 I lit. b nennen die Verwaltungskosten nicht ausdrücklich, schranken die "Kosten" aber wie auch die die Verwaltungskosten aufführenden OW-StG 27 lit. c, FR-LIC 36 I lit. c, SO-StG 34 I lit. c und d, SH-StG 23 I lit. d, AR-StG 27 I, VD-LID 23 I lit. d, NE-I ID 26 I lit. d nicht weiter ein, was mit "notwendigen Kosten" in ZH-StG 25 lit. c, LU-StG 25 I Ziff. 6, GL-StG 24 Ziff. 1, BL-StG 29 I lit. e, AI-StG 24 I lit. c, GE-ICP 21 lit. g sowie den nur die Verwaltungskosten als "notwendig" einschränkenden SG-StG 26 lit. a, GR-StG 24 lit. e, TG-StG 19a und AG-StG 27 Ziff. 3 lit. c mit "erforderlich" statt "notwendig" der Fall ist. Im TI-LT 30 I ist der zulässige Abzug mit "tatsächlich" wiederum weiter gefasst als "notwendig", aber enger als nur "Kosten".

520 Ausdrücklich im Gesetz sehen LU-StG 25 II, UR-StG 24 I lit. e, SO-StG 34 I lit. d 66 und BL-StG 29 II eine Pauschale vor, während BE-StG 34 I lit. e und JU-LID 37 I lit. e durch einen Erlass der Regierung und VS-LF 28 II durch ein Règlement d'application Pauschalen vorsehen können. Auch in den übrigen Kantonen ist im allgemeinen die Möglichkeit der Pauschalierung vorgesehen – ZH-DA 170 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 25 StG, N 63 – Weidmann, S. 92 und 94 für SG, aber nicht in BS – Grüninger/Studer, S. 264.

521 ZGB 765 III

können⁵²². Abziehbare Gewinnungskosten sind meines Erachtens auch die an den Belasteten zu leistenden Vergütungen für den Nutzen oder Gebrauch der belasteten Sache⁵²³.

2. Geschäftsvermögen

2.1. Grundsatz

Der dem Nutzniesser zufließende Vermögensertrag kann in zwei Fällen Erwerbseinkommen bilden. Entweder ist das Recht, einen nicht zum betreffenden Geschäftsvermögen gehörenden *Vermögenswert* zu nutzen und zu gebrauchen, Bestandteil des Anlagevermögens des Berechtigten⁵²⁴, oder das Recht besteht in der Nutzung eines *Geschäftsbetriebes*.

Im *einen* Fall kann der im Rahmen eines Geschäftsbetriebes genutzte oder gebrauchte Gegenstand sowohl zum Geschäftsvermögen einer anderen Unternehmung als auch zu einem Privatvermögen gehören. Der Berechtigte ist aber immer ein Selbständigerwerbender, d.h. eine natürliche Person, die nach einer zeitlich ungebundenen und von ihr frei gewählten Organisation einer nach aussen in Erscheinung tretenden und auf eigene Rechnung und Gefahr geleisteten Erwerbstätigkeit nachgeht⁵²⁵. Er kann dies als Inhaber einer Einzelfirma oder als Teilhaber einer Personengesellschaft ohne eigene Steuerrechtspersönlichkeit (einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) tun. Der Belastete kann dagegen sowohl eine natürliche Person mit oder ohne Erwerbstätigkeit als auch eine juristische Person sein.

Im *anderen* Fall braucht der Berechtigte vor Übernahme der Nutzniessung nicht als Selbständigerwerbender tätig gewesen zu sein. Sobald ihm die Unternehmungsführung als Nutzniesser überlassen wird, ist er als Selbständigerwerbender steuerpflichtig⁵²⁶, selbst wenn das von ihm genutzte Geschäftsvermögen nach wie vor im Eigentum des Bestellers bleibt. Mangels anderer Abrede kommt ihm die Unternehmungsführung als Ausfluss der Verwaltung des Nutzniessungsgegenstandes zu⁵²⁷. Der Besteller gibt damit seine Geschäftstätigkeit auf und ist demzufolge

522 Vgl. OR 314 I sowie Oser/Schönenberger, ZH-Komm. zu Art. 314 OR, N 3

523 Vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 10, wonach das Wohnrecht wie die Nutzniessung auch entgeltlich begründet werden kann.

524 Vgl. 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.2.1. auf S. 61

525 Durch die nach aussen in Erscheinung tretende, dauernde Arbeitsleistung unterscheidet sich die Tätigkeit vom ebenfalls mit Erwerbsabsicht gewonnenen Vermögensertrag, während die zeitliche Ungebundenheit und die frei gewählte Organisation gegenüber der unselbständigen Erwerbstätigkeit abgrenzen – vgl. Blumenstein, System, S. 145 – Höhn, Steuerrecht, § 15, N 1 und Bosshardt, S. 113.

526 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 9

527 ZGB 755 II – vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 21 – Kellerhals, ZSR NF 31, S. 291 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b, N 48

auch nicht mehr als Selbständigerwerbender steuerpflichtig, selbst wenn das genutzte Geschäftsvermögen insoweit in seinem Eigentum verbleibt, als keine uneigentliche Nutzniessung daran begründet wurde⁵²⁸.

Die Frage, ob die *Geschäftsaufgabe* des Bestellers endgültig oder für eine längere Zeitdauer erfolgt, so dass eine Überführung des Nutzniessungsgutes vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Bestellers angenommen werden kann⁵²⁹, ist für die Qualifikation des Nutzniessers irrelevant, da die Einkünfte in jedem Fall solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Nutzniessers darstellen. Schliesslich wird das bisher vom Besteller geführte Unternehmen nun vom Nutzniesser geleitet. In einer Buchhaltung der vom Nutzniesser nur für beschränkte Dauer geführten Unternehmung müsste demzufolge der Ertrag aus dem Nutzniessungsgut als solchem in der Erfolgsrechnung aufgeführt sein, während das Nutzniessungsgut als versteuerbares Privatvermögen des Nutzniessers im allgemeinen nicht in der Bilanz erscheint⁵³⁰.

2.2. Einkünfte

Der Nutzniesser hat kraft seiner Rechtsstellung Anspruch auf den *Ertrag* aus dem von ihm als Geschäftsvermögen verwendeten Nutzniessungsgut. Dabei ist unerheblich, ob ihm dieser Ertrag als Nutzniesser an einem ganzen Geschäftsbetrieb oder im Rahmen einer zu seinem Anlagevermögen gehorenden Nutzniessung zufliesst. Im einen wie im anderen Fall handelt es sich um seine *Geschäftseinkünfte* aus selbständiger Erwerbstätigkeit⁵³¹. Ist der Berechtigte buchführungspflichtig oder führt er freiwillig Buch, so wird der Nutzniessungsertrag in der Erfolgsrechnung als solcher ausgewiesen und als Bruttogewinn in die Steuerberechnung einbezogen. Das Fehlen einer Buchführung ändert an der Qualifikation des Ertrages als Erwerbseinkommen nichts, solange das Nutzniessungsgut der selbständigen Erwerbstätigkeit dient⁵³². Der Nutzniessungsertrag ist auch da zu den Roheinkünften des Betriebes zu zählen, aus denen das Erwerbseinkommen unter Berücksichtigung der Gewinnungskosten, Abschreibungen und Rückstellungen errechnet wird. Nötigenfalls wird der Ertrag aus einer Vermögensaufstellung am Anfang und Ende der

528 Am Umlaufvermögen ist eine Verfügungsnutzniessung zwar theoretisch möglich, in der Praxis aber kaum machbar – vgl. I. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.2.1., S. 61 f. Somit ist eigentliche oder Verfügungsnutzniessung nur am Anlagevermögen angemessen.

529 Vgl. I. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.2.3., S. 64 ff. Nach Grüninger/Studer, S. 192 bewirkt jede Nutzniessungsbestellung die Überführung des Eigentums vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Bestellers, während das Nutzniessungsgut beim Nutzniesser immer Geschäftsvermögen darstellt.

530 Denkbar wäre höchstens die Aktivierung der zu erwartenden Nutzungsleistung bei gleichzeitiger Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz – vgl. Blumer/Graf, S. 93, 98 und 378.

531 Grüninger/Studer, S. 192, 348

532 Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 19 lit. b StG, N 19

Bemessungsperiode sowie aufgrund von Erfahrungszahlen unter Zuhilfenahme des Privataufwands geschätzt⁵³³.

Der Nutzniesser kann Teile seines beweglichen oder unbeweglichen Geschäftsvermögens *Dritten* zur Ausübung überlassen. Der Miet- bzw. Pachtzins bildet dann seinerseits Geschäftseinkommen des Selbständigerwerbenden. Überlässt er dem Dritten aber das ganze Geschäft oder wesentliche Teile desselben, verliert er die Geschäftsführung in der Regel an seinen Pächter. Ist mit der Verpachtung eine langfristige oder endgültige Geschäftsaufgabe des Nutzniessers beabsichtigt oder nach objektiven Kriterien vorauszusehen⁵³⁴, so hat für das in seinem Eigentum stehende Geschäftsvermögen eine Liquidationsgewinnbesteuerung zu erfolgen. Dies muss auch für das im Eigentum des Bestellers befindliche, mit einer eigentlichen oder Verfügungsnutzniessung belastete Geschäftsvermögen gelten, soweit die Liquidationsgewinnbesteuerung zu Lasten des Bestellers nicht bereits bei der Nutzniessungsbegründung vorgenommen wurde. Ist aber keine derartige Aufgabe der Unternehmung gegeben, stellt das Nutzniessungsgut auch nach der Verpachtung das Geschäftsvermögen des Nutzniessers oder sogar des Bestellers als Eigentümer dar. Der Pächter kann dann nur den ihm mit der Betriebsführung zufallenden Aufwand und die Zinszahlungen an den Nutzniesser als Gewinnungskosten von seinen Geschäftseinkünften abziehen, während der Nutzniesser bzw. der Besteller allfällige Substanzverluste oder Abschreibungen mit seinen Einkünften verrechnen kann. Bei der Veräusserung eines verpachteten Nutzniessungsgegenstandes realisiert und versteuert der Eigentümer und nicht der geschäftsführende Pächter den damit verbundenen Kapitalgewinn. Bei einer uneigentlichen Nutzniessung ist dies der Nutzniesser, sonst der Besteller.

Hinsichtlich der Bewertung und Zurechnung gelten grundsätzlich dieselben Regeln wie bei den Einkünften aus Privatvermögen. Aus der Sache selbst ergeben sich lediglich zwei Abweichungen. So wird einerseits im Gegensatz zum beweglichen Privatvermögen die Eigennutzung von beweglichem Geschäftsvermögen als Erwerbseinkommen taxiert⁵³⁵. Der *Eigenverbrauch von Waren* ist der Erfolgsrechnung als Naturalbezüge zum Selbstkostenwert gutzuschreiben oder bei Nichtbuchführenden zu diesem Wert zu den Roheinkünften hinzuzurechnen. Dabei werden auch hier meist Pauschalansätze verwendet⁵³⁶. Andererseits kann dem Nutzniesser, der die zu seinem Geschäftsvermögen gehörenden Grundstücke für betriebliche Zwecke selber

533 Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 19 lit. b StG, N 444, 468 ff. und 479

534 Blöchliger, S. 300 – Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 19 lit. b StG, N 54 – Weidmann, S. 76 ff. – Höhn, Steuerrecht, § 15, N 37

535 Blumenstein, System, S. 145. Diese Naturalbezüge werden in fast allen Kantonen ausdrücklich als Einkommen erwähnt, wobei meist vom Eigenverbrauch von Waren die Rede ist. So ZH-StG 20 – BE-StG 27 II lit. g – LU-StG 19 II – SZ-StG 19 II – NW-StG 14 lit. b – GL-StG 18 IV – ZG-StG 17 II – FR-LIC 27 II – SO-StG 30 II – BL-StG 23 II – SH-StG 18 lit. 1 – AR-StG 19 II – AI-StG 21 – SG-StG 20 IV – GR-StG 18 II – AG-StG 23 II – TG-StG 15 II lit. e – TI-LT 18 II lit. b – VD-LID 20 II lit. b “prélèvements de l'exploitant à des fins privées” – VS-LF 12 II – NE-LID 23 II lit. i – GE-LCP 16 II lit. i – JU-LID 27 II lit. g. Für BS vgl. Grüninger/Studer, S. 200.

536 Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 19 lit. b, N 306 und § 20 StG, N 8 – Weidmann, S. 83 ff.

nutzt, etwa als Büro- oder Lagerräume, *kein Eigenmietwert* als Bruttogewinn zugerechnet werden. Schliesslich ist die Zurechnung des Eigenmietwertes zum Einkommen bei Grundstücken des Privatvermögens nur als Ausgleich zur Miete entstanden, die als Lebenshaltungskosten nicht vom Bruttoeinkommen abgezogen werden darf. Da der Selbständigerwerbende seine Büro- oder Lagerraummiete aber als Aufwand in der Erfolgsrechnung zum Ausdruck bringen kann, drängt sich beim Geschäftsvermögen kein derartiger Ausgleich auf.

2.3. Abzüge

Einmal gelten die im Zusammenhang mit dem Privatvermögen beschriebenen Abzüge⁵³⁷ auch für das Geschäftsvermögen. So kann der *eigentliche* Nutzniesser oder der zum Verfügungsniessbrauch Berechtigte mangels anderer Abrede die von ihm zu übernehmenden Auslagen für den gewöhnlichen Unterhalt sowie die Bewirtschaftungs- und Fruchtgewinnungskosten, insbesondere die laufenden Verwaltungskosten, als Aufwand geltend machen. Dem *uneigentlichen* Nutzniesser stehen demgegenüber noch weitere Abzüge zu, insbesondere ausserordentliche Instandstellungs- und Verwaltungskosten, aber auch die Substanz betreffende, einmalige Abgaben, soweit diese vom anwendbaren kantonalen Steuergesetz überhaupt als Aufwand zugelassen sind. Dazu kommen noch die auf das Geschäftsvermögen beschränkten Passivposten. So werden für laufende Werteinbussen eines aktiven Wirtschaftsgutes Abschreibungen zugelassen, während bei dem blossen Risiko eines Aufwandes oder Verlustes unter bestimmten Voraussetzungen Rückstellungen⁵³⁸ geltend gemacht werden können. Im Gegensatz zum Privatvermögen können ausserdem Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit uneingeschränkt mit den Einkünften derselben Bemessungsperiode verrechnet werden⁵³⁹.

Verluste wie auch *Gewinne* auf dem zur Nutzniessung übertragenen Geschäftsvermögen fallen allerdings dem Eigentümer zu⁵⁴⁰, so dass der Nutzniesser einen diesbezüglichen Abzug ohne eine abweichende Vereinbarung zwischen den am Nutzniessungsverhältnis Beteiligten nur bei verbrauchbaren und allenfalls auch un-

537 Vgl. 1.3. auf S. 123 ff.

538 Höhn, Steuerrecht, § 15, N 76 ff. — Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b StG, N 263 ff. Praktisch dürfen Rückstellungen nur dort werden, wo der Nutzniesser einen Betrieb mit Aktiven und Passiven übernimmt (OR 181), was bei der Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb sicher das Gegebene ist. Blöchliger, S. 448. Leemann, BF-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 34. — Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 641.

539 Höhn, Steuerrecht, § 15, N 119. — Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. b StG, N 368, N 19, vgl. aber auch N 48, wonach die damit verbundene Aufspaltung des Vermögensstandserfolges einer Unternehmung veranlagungstechnische Schwierigkeiten bietet, weshalb in der Einschätzungspraxis der gesamte Unternehmungserfolg nach Möglichkeit einheitlich zu Lasten des Nutzniessers erfasst wird.

540 Masshardt, ASA 26, S. 165. — Reimann/Zuppinger/Schärner, § 19 lit. f StG, N 9. — Blöchliger, S. 461.

verbrauchbaren, aber vermischbaren Sachen geltend machen kann. Da diese Wirtschaftsgüter aufgrund einer uneigentlichen Nutzniessung mit der Rechtsbegründung in sein Eigentum übergegangen sind, trägt er nicht nur Gewinn oder Verlust bei der Veräusserung der Substanz, sondern auch deren Werteinbusse und das allenfalls mit ihr verbundene Risiko weiterer Verluste oder Aufwendungen. Soweit uneigentliche Nutzniessung an den Gegenständen des Geschäftsvermögens vorliegt, ist somit der Nutzniesser als Eigentümer nicht nur berechtigt, erlittene Verluste, sondern auch Abschreibungen und Rückstellungen von seinen Erwerbseinkünften abzuziehen. Bei der eigentlichen Nutzniessung oder dem Verfügungsniessbrauch bleibt das Eigentum am Nutzniessungsgut dagegen beim Besteller. Gewinn und Verlust wie auch die laufende Wertverminderung des mit der Nutzniessung belasteten Wirtschaftsgutes gehen daher zu Lasten des Bestellers.

Trotzdem kann der Nutzniesser die mit dieser Wertverminderung verbundene *Abschreibung* wie auch allfällige Rückstellungen vornehmen, da er für das ganze, zur Nutzniessung übertragene Unternehmungsvermögen und die daraus fliessenden Einkünfte steuerpflichtig ist⁵⁴¹. Solange dem Nutzniesser das Nutzniessungsgut im Rahmen seines Betriebes als Geschäftsvermögen dient⁵⁴², muss auch belanglos sein, ob es gleichzeitig Geschäftsvermögen des Bestellers bildet oder ob es dieser mit der Einräumung der Nutzniessung in sein Privatvermögen übergeführt hat⁵⁴³. Eine derartige Widmung wird im allgemeinen nur angenommen, wenn aus den Umständen des konkreten Einzelfalles hervorgeht, dass die Nutzniessungsbegründung eine endgültige oder zumindest langfristige Aufgabe der Geschäftsführung durch den Besteller bewirkt⁵⁴⁴. Insbesondere bei der in der Praxis am häufigsten vorkommenden Nutzniessung des überlebenden Ehegatten am Geschäftsbetrieb des Erblassers wird die mit der Geschäftsaufgabe verbundene Liquidationsbesteuerung bis zur endgültigen Auseinandersetzung der Erben aufgeschoben⁵⁴⁵. Im Fall eines Aufschubs der Liquidationsbesteuerung hat der Nutzniesser wohl die vom Besteller vorgenommenen Abschreibungen am Nutzniessungsgut und allenfalls damit ver-

541 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 184 – Lenhard, S. 82. Anders Blöchliger, S. 461, wonach der Nutzniesser keine Abschreibungen auf dem ihm nicht als Eigentum gehörenden Nutzniessungsgut vornehmen darf, da er die Wertverminderung der Substanz nicht zu tragen hat. Dasselbe gilt auch für die Rückstellungen, soweit der Nutzniesser das Risiko der Einbringlichkeit nicht trägt.

542 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 183

543 Diese Widmung kann von den Steuerbehörden nicht erzwungen werden – ZBl 67, S. 163. Der mit dem Unternehmen verbundene Vermögenskomplex kann sowohl beim Nutzniesser als auch beim Eigentümer als Geschäftsvermögen behandelt werden – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 9 und 50. Anders Grüninger/Studer, S. 192, wonach das Geschäftsvermögen des Bestellers mit der Nutzniessungsbegründung ohne weiteres in sein Privatvermögen übergeht.

544 Blöchliger, S. 464 – Masshardt, ASA 26, S. 164/65. Der Vergleich mit der Regelung bei Verpachtung eines Geschäftsbetriebes mag zwar den wirtschaftlichen Gegebenheiten weitgehend entsprechen, geht aber an der Tatsache vorbei, dass der Nutzniesser im Steuerrecht wie ein Eigentümer der Unternehmung behandelt wird, der Pächter dagegen nicht.

545 ZBl 67, S. 163/64. Dies, obschon dem Nutzniesser die ausschliessliche Geschäftsführung zusteht – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b, N 48.

bundene Rückstellungen zu übernehmen. Andernfalls würden die dadurch gebildeten, stillen Reserven zumindest teilweise nicht mehr erfasst, da der Nutzniesser nun seinerseits weitere Abschreibungen auf dem Nutzniessungsgut vornehmen kann. Sicher ist eine derartige Übernahmepflicht allerdings nicht, wurde doch die umgekehrte Frage, ob sich nämlich der Eigentümer die Abschreibungen des Nutzniessers zurechnen lassen müsse, vom Zürcher Verwaltungsgericht mit der Begründung verneint, es gehe den Eigentümer nichts an, was steuerlich beim Nutzniesser geschehen sei⁵⁴⁶.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Die subjektive Einkommenssteuerpflicht des *Nutzniessers*⁵⁴⁷ ergibt sich schon aus dem Zweck der Nutzniessung, die ihm sämtliche innerhalb einer vereinbarten Nutzungsdauer aus dem Nutzniessungsgut anfallenden Früchte zu Eigentum überlässt⁵⁴⁸.

Dabei spielt die Art der begründeten Nutzniessung keine Rolle. Entscheidend ist lediglich, dass der Nutzniesser über das ihm Zugeflossene als Eigentümer frei verfügen kann⁵⁴⁹. Trotzdem führen zahlreiche Kantone den Nutzniesser in ihren Steuergesetzen noch als Steuerpflichtigen besonders auf⁵⁵⁰. Dient ihm das Nutzniessungsgut als Kapital für eine selbständige Erwerbstätigkeit, sei es als Inhaber einer Einzelfirma, als Angehöriger eines freien Berufes oder als Beteiligter einer ein-

546 ZBl 67, S. 165

547 In allen Kantonen erfasst dies die zur Nutzniessung berechtigten natürlichen Personen – ZH-StG 1 lit. a – BE-StG 2 lit. a – LU-StG 1 Ziff. 1 – UR-StG 1 – SZ-StG 18 – OW-StG 9 – NW-StG II 2 – Gl-StG 1 I Ziff. 1 – ZG-StG 16 – FR-LIC 1 lit. a und 23 – SO-StG 29 – BS-StG 1 lit. a – BL-StG 3 I lit. a – SH-StG 2 lit. a – AR-StG 3 I Ziff. 1 – AI-StG 1 lit. a – SG-StG 3 lit. a – GR-StG, 1. Abschnitt, B., II – AG-StG 1 lit. a – TG-StG 1 lit. a – TI-LT 1 I lit. a – VD-LID 16 I – VS-LF 2 I – NE-LID 19 – GE-LCP 1 lit. a – JU-LID 2 lit. a. In den meisten Kantonen werden aber ausser den natürlichen Personen auch gewisse juristische Personen der *Einkommenssteuer* unterworfen. Dazu gehören in erster Linie die zur Nutzniessung berechtigten Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, wie etwa die Korporationen des kantonalen öffentlichen Rechts – BE-StG 2 lit. a in Verb. mit 25 – LU-StG 1 Ziff. 3 und 58 I – UR-StG 48 – SZ-StG 42 und 43 – OW-StG 73 I – NW-StG 28, insbes. 36 – ZG-StG 42 als Wahlrecht – FR-LIC 23 – SO-StG 70 I – BL-StG 66 I – AI-StG 53 – AG-StG 51 und 52 – TI-LT 77 I – VD-LID 53 II – NE-LID 72 I – JU-LID 2 lit. a in Verb. mit 25. In einigen Kantonen aber auch alle Genossenschaften oder zumindest die Selbsthilfegenossenschaften – UR-StG 48 – SZ-StG 42 – OW-StG 73 – NW-StG 36 – ZG-StG 42 als Wahlrecht bei Selbsthilfegenossenschaft – SO-StG 70 – AI-StG 53.

548 ZGB 745 II in Verb. mit ZGB 756 und 757

549 Reimann/Zuppinger/Scharrer, Vorbemerkungen zu §§ 19–32, N 25 und 28

550 BE-StG 5 III – UR-StG 21 II – SZ-StG 19 V – ZG-StG 17 III – FR-LIC 15 – SH-StG 21 – AR-StG 3 III – GR-StG 18 II – TI-LT 12 – VD-LID 8 – JU-LID 5 III

fachen Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft⁵⁵¹, so wird sein Einkommen nach den besonderen, für Selbständigerwerbende geltenden Regeln ermittelt. Der mit der Nutzniessung Belastete ist dagegen ungeachtet seiner Eigentumsrechte an der Unternehmung nicht mehr selbständigerwerbend, obschon das Nutzniessungsgut nach wie vor sein Geschäftsvermögen sein kann⁵⁵².

Nicht so eindeutig ist die subjektive Steuerpflicht dagegen beim *Wohnrecht*. Zwar kommt dem Berechtigten im Umfang des eingeräumten Wohnrechts für die vereinbarte Dauer ein uneinschränkbares und unentziehbares Gebrauchsrecht zu⁵⁵³, doch muss er damit auch einen Vermögensvorteil realisieren, um steuerpflichtig zu sein. Dieser Vermögensvorteil ergibt sich grundsätzlich daraus, dass ihm der Gebrauch einer Wohnung in gleicher Weise ermöglicht wird, wie wenn es seine eigene wäre. Da das Wohnrecht im allgemeinen unentgeltlich ausgeübt werden kann, spart der Berechtigte wie ein Eigentümer, der seine eigene Wohnung benutzt, die für einen Mieter als Lebenshaltungskosten nicht abziehbare Miete⁵⁵⁴. Hat der Wohnberechtigte doch ein Entgelt an den Belasteten zu entrichten, das dem Mietwert der Wohnung entspricht, kann er diese tatsächlichen Auslagen als Gewinnungskosten mit dem als Einkommen angerechneten Mietwert verrechnen. Auch wenn die objektive Steuerpflicht dadurch auf Null zusammenschrumpft, darf deswegen die subjektive Steuerpflicht des Wohnberechtigten nicht von vorneherein ausgeschlossen werden⁵⁵⁵.

2. Ausnahmen

Der Nutzniesser oder Wohnberechtigte wird als natürliche Person in der Regel nur wegen Exterritorialität⁵⁵⁶ von der subjektiven Steuerpflicht befreit. In zwei Kantonen wäre ein Erlass wegen besonderer Verhältnisse⁵⁵⁷ denkbar, doch dürfte dieser für Ertrags- bzw. Genusseinkommen kaum gewährt werden. Soweit der Nutzniesser als juristische Person überhaupt der Einkommenssteuer unterworfen wird, ist dies

551 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 4 – Grüniger/Studer, S. 200, obschon der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft zivilrechtlich bis zu einem gewissen Grad eigene Rechtspersönlichkeit zukommt (OR 562, 602).

552 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b, N 9 – anders Grüniger/Studer, S. 192

553 ZGB 776 – vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 776 ZGB, N 12 und 18

554 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 20 StG, N 11 – Höhn, Steuerrecht, § 16, N 7

555 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 20 StG, N 25 – Höhn, Steuerrecht, § 16, N 12 – Grüniger/Studer, S. 217 – Weidmann, S. 90

556 Gemeint sind Ausländer als Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen – ZH-StG 17 – BE-StG 23 I Ziff. 1 – SO-StG 26 I lit. a – BS-StG 7 III – BL-StG 16 IV – AR-StG 9 I Ziff. 1 – GR-StG 9 Ziff. 9 – TI-LT 15 I lit. a – VD-LID 15 I lit. b – NE-LID 17 – GE-LCP 7 – JU-LID 23 I Ziff. 1

557 OW-StG 20 als Erlass – SH-StG 17 II

vor allem bei Vereinen und Stiftungen⁵⁵⁸. Im Rahmen der Stiftungen bleiben die Personalfürsorgestiftungen oder auch entsprechende Einrichtungen unbesteuert⁵⁵⁹.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjekts

1.1. In sachlicher Hinsicht

Gegenstand der Besteuerung ist nicht ein Verkehrsvorgang, sondern die innerhalb einer bestimmten Bemessungsperiode zugeflossene Vermögenssubstanz. Unter dem Gesichtspunkt der Einkommensbesteuerung ergibt sich diese Substanz in erster Linie aus dem *Überschuss der Einkünfte* über die *Abzüge*. Sie stellt das *Reineinkommen* dar, von dem im Zuge der Steuerberechnung weitere Abzüge gestattet sind, die sich aus der sozialen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und mit der Einkommenserzielung nichts zu tun haben⁵⁶⁰. Das so erhaltene *steuerbare Einkommen* bildet dann die Grundlage zur Berechnung des vom Steuersubjekt geschuldeten Betrages. Die sich aus der Nutzniessung oder dem Wohnrecht ergebenden *Vermögensvorteile* sind dabei zum übrigen Bruttoeinkommen des Berechtigten hinzuzurechnen. Naturalleistungen werden im allgemeinen nach ihrem Verkehrs- oder Marktwert, bei Verwendung von Produkten aus dem genutzten Betrieb für den eigenen Bedarf aber nach dem Gestehungs- oder Selbstkostenpreis bzw. einer dafür vorgesehenen Pauschale angerechnet⁵⁶¹. Von diesem gesamten Bruttoeinkommen sind dann nach gleichen Bewertungskriterien die *Aufwendungen* zur Erzielung dieser Vermögensvorteile sowie zur Erhaltung der belasteten Substanz zu ermitteln und im Rahmen aller, dem betreffenden Steuerpflichtigen zustehenden Abzüge vom Bruttoeinkommen abzuziehen⁵⁶². Die im Zusammenhang mit der Nutzniessung oder dem Wohnrecht anfallenden Einkünfte und Aufwendungen bilden somit nur

⁵⁵⁸ Vgl. FN 547

⁵⁵⁹ Blumenstein, System, S. 57. Höhn, Steuerrecht, § 8, N 10. ZH-StG 16. BE-StG 23. LU-StG 12. UR-StG 4. SZ-StG 5. OW-StG 61. NW-StG 5. GL-StG 15. ZG-StG 15. FR-LIC 20. SO-StG 26. BS-StG 7. BL-StG 15. SH-StG 17. AR-StG 9. AI-StG 16. SG-StG 17. GR-StG 9. AG-StG 21 und 22. TG-StG 13. TI-LT 15. VD-LID 15. VS-LF 79. NE-LID 16. GE-LCP 75. JU-LID 23.

⁵⁶⁰ Blumenstein, System, S. 224

⁵⁶¹ Die Feststellung und Bewertung der einzelnen Einkommensbestandteile ist nicht nur Voraussetzung für die sachliche Bemessung der Einkommenssteuer, sondern führt auch zur Umschreibung des Einkommenssteuerobjekts, weshalb auf die unter a) gemachten Erörterungen verwiesen wird. vgl. Blumenstein, System, S. 206 ff. - Höhn, Steuerrecht, § 9, N 11 und § 19, N 23-25.

⁵⁶² Dabei ist zu berücksichtigen, dass nicht alle kantonalen Steuergesetze ein derartiges Vorgehen zulassen. In einzelnen Kantonen können z.B. die Gewinnungskosten nur mit artgleichen Erträgen verrechnet werden, so AR-StG 27.

einen Teilaspekt zur Ermittlung der vom Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten geschuldeten Einkommenssteuer.

1.2. In zeitlicher Hinsicht

Da die Einkommenssteuer nicht ein besonders auftretendes Ereignis, sondern die fortlaufenden Vermögensverhältnisse des Pflichtigen zu erfassen sucht, wird sie in regelmässigen Zeitabschnitten erhoben. Dabei gilt es in der Regel, die Bemessungsperiode einerseits von der Veranlagungs- und Steuerperiode andererseits zu unterscheiden. Als Berechnungsgrundlage dient lediglich die *Bemessungsperiode*. Mit ihrer Hilfe wird das Steuerobjekt umschrieben, indem eine sachliche Bewertung erst aufgrund des zeitlichen Rasters vorgenommen werden kann. Für den Umfang der Steuerforderung sind ausser den Vorgängen während der Bemessungsperiode auch diejenigen während der *Steuerperiode* massgebend. In diesem Zeitraum müssen die subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt sein, d.h. der Nutzniesser oder Wohnberechtigte muss dem steuererhebenden Gemeinwesen in persönlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht unterworfen sein. Bei Wegfall bestimmter, in der Person des Berechtigten begründeten Voraussetzungen, wie Tod, wird die Steuerforderung zumeist durch Zahlungssukzession erhalten. Ausser im Kanton Basel-Stadt, bei dem die einjährige Steuerperiode mit der ebensolangen Bemessungsperiode zusammenfällt⁵⁶³, geht in den Kantonen die Bemessungsperiode der Steuerperiode voraus, wobei der Zeitraum meist zwei Jahre, in einigen Kantonen aber ein Jahr umfasst⁵⁶⁴.

2. Steuermass

Der vom Nutzniesser bzw. Wohnberechtigten geschuldete Steuerbetrag ergibt sich aber erst aus der Zuordnung des errechneten steuerbaren Einkommens zu dem im

563 BS-StG 52 – vgl. Grüninger/Studer, S. 321

564 ZH-StG 53 und 54. Die Bemessungsperiode geht der Steuerperiode grundsätzlich um ein Jahr voraus. Die darauf basierende Veranlagung wird aber bei natürlichen Personen für ein weiteres Jahr beibehalten, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 53 StG, N 3. Dieser ordentlichen Haupteinschätzung steht bei Einräumung oder Aufhebung der Berechtigung im allgemeinen eine ausserordentliche Haupteinschätzung oder bei Neueintritt in die Steuerpflicht auch eine Zwischeneinschätzung (StG 57) gegenüber – vgl. Höhn, Steuerrecht, § 19, N 11 – Weidmann, S. 117. Für Selbständigerwerbende mit geordneter Buchhaltung kann das vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahr als Bemessungsperiode anerkannt werden, muss aber jeweils auf 12 Monate umgerechnet werden – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 56 StG, N 6 – Grüninger/Studer, S. 322 – Weidmann, S. 118 – Gruber, Komm. zu Art. 41 BE-StG, Ziff. 3.

anwendbaren kantonalen Steuergesetz für diesen Betrag festgelegten *Steuersatz*. Im Kanton Zürich wie in allen anderen Kantonen ist dieser Steuersatz nach dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *progressiv* ausgestaltet. Die so ermittelte Steuerforderung wird dann noch durch einen in Prozenten von dieser einfachen Staatssteuer festgelegten *Steuerfuss* auf denjenigen Betrag angehoben, der dem die Steuer fordernden Gemeinwesen tatsächlich zu entrichten ist⁵⁶⁵.

C. Ertragssteuer

a) Steuerobjekt

Obschon die Ertragssteuer sowohl in bezug auf ihren Inhalt, d.h. ihre Abweichung von der Einkommenssteuer, als auch hinsichtlich ihres Anwendungsbereiches in den kantonalen Steuergesetzen recht verschieden umschrieben wird, kann doch all-gemeingültig festgestellt werden, dass sie nur für juristische Personen in Frage kommt. Grundlage für die Ermittlung bildet in der Regel die *Erfolgsrechnung*⁵⁶⁶. Dort, wo auch die Genossenschaften, Vereine und Stiftungen sowie die übrigen juristischen Personen mit der Ertragssteuer belegt werden⁵⁶⁷, kann bei denen, die nicht Buch führen, im allgemeinen auf eine Betriebs- oder Verwaltungsrechnung zurückgegriffen werden⁵⁶⁸. Der sich daraus ergebende Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben muss unter Umständen durch Hinzurechnen von Veräusserungs- und Liquidationsgewinnen sowie Abzug von Abschreibungen ergänzt werden⁵⁶⁹.

In bezug auf den als Ertrag zu versteuernden Reingewinn kann es jedoch keine Rolle spielen, ob die juristische Person Buch führt oder ihre Einnahmen und Ausgaben einer Verwaltungsrechnung zu entnehmen sind. Die aus der Nutzniessung erzielten Einkünfte stehen in beiden Fällen als Bruttoertrag den Gewinnkosten, Abschreibungen und allenfalls auch Rückstellungen als Aufwand gegenüber. Zu den *Gewinnungskosten* im hier verwendeten Sinne gehören nicht nur die zur Erzielung der Erträge notwendigen Auslagen, sondern auch das allenfalls dem mit der Nutzniessung belasteten Eigentümer zu entrichtende Entgelt. Je nachdem, ob die Berechtigung gegen ein einmaliges Entgelt oder gegen eine periodische Leistung ein-

565 Höhn, Steuerrecht, §§ 11 und 20 – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 32 StG, N 1

566 Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 StG, N 7 und 10

567 ZH-StG 43 – vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 StG, N 1 sowie in SH, GL, AR, SG, GR, GE und VS

568 Der Buchführung unterliegt, wer zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet ist (OR 957). Dies gilt nicht für Vereine mit ideellen Zwecken, kirchliche und Familienstiftungen, Genossenschaften mit gemeinnützigen Zwecken und alle übrigen juristischen Personen, es sei denn, sie seien nach kaufmännischer Art betrieben – vgl. His, BE-Komm. zu Art. 934 OR, N 65 ff.

569 Bosshardt, S. 196

geräumt wird, bildet jenes Entgelt oder der auf die Berechtigungsdauer hin kapitalisierte Wert der periodischen Leistungen den Anschaffungs- bzw. Gestehungswert. Bei einer unentgeltlich eingeräumten Nutzniessung ist dieser Anschaffungswert aufgrund der zu erwartenden Jahresleistungen zu kapitalisieren. Bei der Bestimmung des für die Kapitalisierung massgebenden Zinsfusses sollte auf die Art des Nutzniessungsgutes und die Kapitalmarktverhältnisse abgestellt werden⁵⁷⁰. Nach kaufmännischen Gesichtspunkten bildet dann der so errechnete Kapitalwert den Ausgangspunkt für die laufenden *Abschreibungen*. Wird die Kapitalsteuer aber als ein Spezialfall der Vermögenssteuer eingestuft⁵⁷¹, so hat die als Nutzniesser berechnete juristische Person nicht nur den Kapitalwert der Nutzniessung, sondern den Wert des Nutzniessungsgutes zu versteuern. In diesem Fall muss sie aber auch berechnete sein, den Wert des Nutzniessungsgutes und nicht nur den Kapitalwert der Berechnung abzuschreiben.

Im Gegensatz zum Selbständigerwerbenden stellt sich bei der juristischen Person das Problem der Verwendung von eigenen Erzeugnissen nicht⁵⁷². Der zu versteuernde Ertrag ist aber insoweit zu berichtigen, als er durch geschäftsmässig unbegründete Aufwendungen verringert wurde. Hat die juristische Person z.B. einem ihrer Beteiligten eine übersetzte Vergütung für die ihr eingeräumte Nutzniessung ausgerichtet, so muss der übersetzte Teil dieser Vergütung als *verdeckte Gewinnausschüttung* zu ihren Einkünften hinzugerechnet werden. Dasselbe gilt auch, wenn sie dem Beteiligten eine ihr von einem Dritten übertragene Nutzniessung gegen ein zu geringes oder gar kein Entgelt zu Nutzen und Gebrauch überlässt⁵⁷³.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Da es sich beim Ertragssteuersubjekt regelmässig um eine *juristische Person* handelt, kann nur eine Nutzniessung, nicht auch ein Wohnrecht Gegenstand der Berechnung sein⁵⁷⁴. Auch wenn die Nutzniessung im Zusammenhang mit der Ertragssteuer nicht mehr besonders erwähnt wird, ist doch auch hier derjenige für den Ertrag steuerpflichtig, dem er zur freien Verfügung bzw. zu Eigentum anfällt⁵⁷⁵.

570 Vgl. dazu Blumer/Graf, S. 169/70 und 267

571 Vgl. hinten unter II., C., a) auf S. 152

572 Vgl. vorne unter B., a), 2.2. auf S. 127 f. Es sind nicht wie beim Selbständigerwerbenden zwei steuerlich getrennt zu behandelnde Vermögensmassen in einer Hand vereint – Bosshardt, S. 201 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 45 StG, N 8 – Höhn, § 23, N 19.

573 Höhn, Steuerrecht, § 24, N 24 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 45 StG, N 68 ff. – Bosshardt, S. 201 – Gyax, Bd. 1, S. 312 f.

574 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, II. auf S. 5

575 Vgl. vorne unter B., b), 1. auf S. 130

Demzufolge kann als steuerpflichtiger Nutzniesser in allen Kantonen eine Kapitalgesellschaft (AG, Kommandit-AG, GmbH) in Frage kommen⁵⁷⁶.

Die meisten Kantone unterwerfen auch die Genossenschaft der Ertragssteuer, einige weitere wenigstens die Erwerbsgenossenschaft. Lediglich in bezug auf die ebenfalls als Nutzniesser denkbaren Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen wendet die Mehrzahl der Kantone die Bestimmungen über die Einkommenssteuer an⁵⁷⁷ und nur einige sehen eine besondere Ertragssteuer vor.

2. Ausnahmen

Grundsätzlich kann eine Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht nur für Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen in Frage kommen. Bei jenen juristischen Personen, die der Ertragssteuer in erster Linie unterworfen sind, liegen die für die Ausnahme erforderlichen Voraussetzungen daher kaum vor⁵⁷⁸.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjektes

1.1. In sachlicher Hinsicht

Abgesehen von den im Zusammenhang mit dem Steuerobjekt erwähnten Abweichungen⁵⁷⁹ gelten dieselben Bewertungsregeln wie beim Geschäftseinkommen des Selbständigerwerbenden⁵⁸⁰.

576 ZH-StG 1 lit. b und 45 – BE-StG 62 – LU-StG 50 – UR-StG 42 – SZ-StG 37 – OW-StG 66 – NW-StG 29 – GL-StG 41 und 42 – ZG-StG 37 – FR-LIC 80 – SO-StG 58 – BS-StG 70 – BL-StG 52 – SH-StG 42 und 43 – AR-StG 46 und 47 – wahlweise in AI-StG 45 IV – SG-StG 69 – GR-StG 52 – AG-StG 49 und AStG 10 – TG-StG 1b und 47 – TI-LT 5 und 65 – VD-LID 53 I – VS-LF 72 und 76 – NE-LID 55 – GE-LCP 60 – JU-LID 74

577 Vgl. B., b), 1. und C., a) auf S. 130, FN 547 und S. 134

578 Vgl. Höhn, Steuerrecht, § 22, N 13–16 sowie die unter B., b), 2. angeführten Gesetzesbestimmungen der einzelnen Kantone

579 Vgl. C., a) auf S. 134 f.

580 Vgl. B., c), 1.1. auf S. 132 f.

1.2. In zeitlicher Hinsicht

In fast allen Kantonen gelten dieselben Regeln wie bei den natürlichen Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit. Einzig im Kanton St. Gallen gilt für juristische Personen nicht die Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung, sondern die Postnumerandobesteuerung, wie sie der Kanton Basel-Stadt schon für natürliche und auch juristische Personen kennt⁵⁸¹.

2. Steuermass

Der von der zur Nutzniessung berechtigten juristischen Person geschuldete Steuerbetrag kann, wie bei der Einkommenssteuer, erst mit Hilfe des betreffenden Steuersatzes ermittelt werden. Anders als bei der Einkommenssteuer ist dieser *Steuersatz* aber in den meisten Kantonen für die Kapitalgesellschaften nicht von vorneherein bestimmt, sondern ergibt sich erst aus dem Verhältnis des Reingewinns zum Kapital, wobei die sich daraus ergebende Verhältniszahl in der Regel noch mit einem bestimmten Bruchteil multipliziert wird. Auch das zur Ermittlung der Ertragsintensität herangezogene Verhältniskapital ist je nach Kanton verschieden festgelegt⁵⁸². In den übrigen Kantonen gilt eine progressive oder proportionale Besteuerung des Reinertrages, wobei unter Umständen Zuschläge auf den eine gesetzlich festgelegte Rendite übersteigenden Gewinnen erhoben wird⁵⁸³. Schliesslich wird auch hier meist ein *Steuerfuss* in Prozenten der einfachen Staatssteuer bestimmt⁵⁸⁴.

581 Vgl. B., c), 1.2., S. 133 – Höhn, Steuerrecht, § 24, N 30 – Bosshardt, S. 208 – Weidmann, S. 139 – Grüniger/Studer, S. 480

582 ZH-StG 48 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – BE-StG 66 – LU-StG 53 – UR-StG 45 – SZ-StG 40 – OW-StG 70 – ZG-StG 47 – FR-LIC 86 – SO-StG 64 – BS-StG 74 – BL-StG 58 – AI-StG 50, wobei alternativ Steuer für natürliche Personen (45 IV) – TG-StG 51 – TI-LT 72 – VD-LID 56 I für Kapitalgesellschaften und Erwerbsgenossenschaften – GE-LCP 73 I für Kapitalgesellschaften – JU-LID 79

583 ZH-StG 51 und 52 für Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen – NW-StG 31 Steuer vom Reinertrag nach dem Steuersatz für natürliche Personen – GL-StG 45 – SH-StG 52 – AR-StG 53 – SG-StG 74 – GR-StG 56 – AG-StG 49 in Verb. mit AStG 18 – VD-LID 56 II für Selbsthilfegenossenschaften – VS-LF 89 – NE-LID 63 – GE-LCP 73 IV für Genossenschaften, Vereine und Stiftungen

584 Höhn, Steuerrecht, § 24, N 37

II. Vermögen bzw. Kapital

A. Im allgemeinen

1. Das Nutzniessungsgut als fundiertes Einkommen

Als ein erster Grund für die Besteuerung des Nutzniessungsgutes beim Nutzniesser gilt die ihm kraft seiner Rechtsstellung zukommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Verglichen mit dem nur aus einem obligatorischen Rechtsverhältnis berechtigten Pächter, kann man in dem dinglichen Recht der Nutzniessung eine besonders sichere Einkommensquelle sehen, die als fundiertes Einkommen der Vermögenssteuer unterworfen werden sollte. Sobald das Pachtrecht aber im Grundbuch vorgemerkt⁵⁸⁵ und damit gegen einen Verlust durch Veräusserung des verpachteten Gegenstandes von seiten des Eigentümers geschützt ist, verschwindet dieser Unterschied weitgehend⁵⁸⁶. In beiden Fällen erhält der Berechtigte ein auf bestimmte Zeit befristetes, fundiertes Einkommen. Der blosser Besitz, der etwa als Rechtfertigung für die Erhebung der Vermögenssteuer angeführt wird⁵⁸⁷, vermag meines Erachtens kein fundiertes Einkommen zu schaffen. Der mit dem fundierten Einkommen angesprochene *ökonomische Rückhalt* ist nämlich erst dann vorhanden, wenn der Pflichtige notfalls über das Fundament frei *verfügen*, d.h. es veräussern kann. Diese Möglichkeit hat aber eigentlich nur der Eigentümer der belasteten Vermögenssubstanz. Das Recht des Nutzniessers ist zwar insoweit verpfändbar und demzufolge belehnbar, als es zur Ausübung auf einen anderen übertragen werden kann; eine Übertragung des Rechts an sich ist jedoch ausgeschlossen⁵⁸⁸. Von einer durch das Vorhandensein der Vermögenssubstanz bewirkten, verstärkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann daher im Zusammenhang mit dem Nutzniesser kaum gesprochen werden.

Nicht nur dem Nutzniesser fehlt es aber am fundierten Einkommen, sondern auch der *ökonomische Rückhalt* des Eigentümers ist durch die Belastung geringer geworden; muss er doch bei einer Veräusserung des belasteten Gegenstandes einen Minderwert in Kauf nehmen. Sowohl das Nutzniessungsgut als besonders sichere Einnahmequelle als auch der durch seinen Besitz vermittelte *ökonomische Rückhalt*

585 ZGB 959

586 Obschon das obligatorische Recht durch diese dingliche Verstärkung (Realobligation) nicht eine unmittelbare Sachherrschaft vermittelt und nur mittels der Person des Verpflichteten durchgesetzt werden kann, ist das Ergebnis in wirtschaftlicher Hinsicht dasselbe — vgl. Meier-Hayoz, BE-Komm., System. Teil, N 154 — vgl. aber auch Homberger, ZH-Komm. zu Art. 959 ZGB, N 18 und 19.

587 Reimann/Zuppinger/Schärer, Vorbemerkungen zu §§ 19–32, N 37, § 33 StG, N 2 — ZBl 44, S. 217 ff.: nicht der Besitz, aber das Eigentum vermag ein Fundament zu bilden — Blumenstein, System, S. 141 — Grüniger/Studer, S. 378

588 Fritzsche, Bd. I, S. 215. Nach Reimann/Zuppinger/Schärer, § 33 StG, N 6 ist jedoch auch ein zur Zeit unübertragbarer Vermögenswert vermögenssteuerpflichtig, wobei die beschränkte Verfügungsgewalt bei der Bewertung zu berücksichtigen ist.

vermag somit die Vermögensbesteuerung des Nutzniessers nur schwer zu rechtfertigen⁵⁸⁹.

2. Die Steuerpflicht des Nutzniessers kraft Zivilrechts

Eine weitere Begründung für die Besteuerung des Nutzniessungsgutes beim Nutzniesser ist die zivilrechtliche Regelung, wonach der Nutzniesser die laufenden Steuern und anderen Abgaben selbst dann zu tragen hat, wenn sie die Substanz betreffen. Letzteres ist aus dem Gesetzeswortlaut⁵⁹⁰ nicht ohne weiteres ersichtlich und daher auch nicht selbstverständlich, besteht doch sonst der Grundsatz, dass der Nutzniesser für die Aufwendungen nur insoweit aufzukommen hat, als sie mit seiner Rechtsausübung zusammenhängen⁵⁹¹. Entgegen diesem Grundsatz erfasst die Vermögenssubstanz nicht nur das dem Nutzniesser zukommende Recht bzw. den mit diesem Recht verbundenen Vermögensvorteil⁵⁹², sondern auch die dem belasteten Eigentümer gebliebenen Vermögensvorteile, wie etwa die Verfügungsmacht oder die Aussicht, sämtliche Eigentumsrechte nach Ablauf der Nutzniessungsdauer wieder unbeschränkt ausüben zu können. Der Nutzniesser versteuert mit dem Nutzniessungsgut somit ausser der ihm dadurch gesicherten Einnahmequelle auch die dem belasteten Eigentümer zustehende Verfügungsmöglichkeit. Trotzdem hat sich die Auffassung, dass der Nutzniesser nicht nur die seine Rechtsausübung unmittelbar betreffenden Abgaben, sondern alle laufenden Abgaben zu tragen hat, bereits früh durchgesetzt⁵⁹³. Der Eigentümer hat somit nur die aussergewöhnlichen, in der Regel einmaligen Abgaben, wie die Steuer auf einem bei der Veräusserung des Nutzniessungsgutes erzielten Gewinn, zu übernehmen. Die Steuergesetze haben aus dieser zivilrechtlichen Regelung ihre Konsequenzen gezogen und unterwerfen heute ausnahmslos den Nutzniesser der Vermögenssteuer⁵⁹⁴. Ab-

589 Die Vermögenssteuer als solche lässt sich allerdings schon schwer rechtfertigen – vgl. Imboden, ASA 30, S. 114 ff. – Blumenstein, System, S. 142 – Bosshardt, S. 23 – vgl. auch I., A., 2. unter diesem § – aber Kellerhals, ZSR NF 31, S. 327, der den Nutzniesser als Empfänger eines ohne Arbeit zufließenden Einkommens mit der Vermögenssteuer ergänzend besteuert haben will.

590 ZGB 765 I

591 Leemann, BE-Komm. zu Art. 765 ZGB, N 12 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 635 – Koeflerli, S. 38

592 Vgl. Wieland, ZH-Komm. zu Art. 766 ZGB, Ziff. 6 lit. a, wonach der Nutzniesser für die vom Eigentümer entrichtete Vermögenssteuer für nicht ersatzpflichtig erklärt wurde.

593 Kellerhals, ZSR NF 31, S. 326 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 16

594 ZH-StG 33 II – BE-StG 5 III – LU-StG 32 II – UR-StG 29 II – SZ-StG 27 III – OW-StG 38 I – NW-StG 21 – GL-StG 32 II – ZG-StG 24 II – FR-LIC 15 – SO-StG 45 – BS-StG 61 II – BL-StG 10 – SH-StG 29 II – AR-StG 3 III – AI-StG 31 – SG-StG 60 II – GR-StG 60 II – AG-StG 38 II – TG-StG 22 – TI-LT 12 – VD-LID 8 – VS-LF 53 II – NE-LID 34 – GE-LCP 37 – JU-LID 5 III. Früher war dagegen oft der Eigentümer vermögenssteuerpflichtig – Blumenstein, MBVR 37, S. 418/19, der festhält, dass sich diese Steuerpflicht des Nutzniessers nicht etwa schon aus ZGB 765 ergibt – vgl. auch 1. Teil, 2. Abschnitt, § 3, II., A., a), 1.2. auf S. 25

gesehen von der Vereinfachung im Steuerbezug wird damit auch die Umständlichkeit vermieden, dass der Eigentümer zuerst die Steuer bezahlt, um sie danach vom Nutzniesser wieder einzufordern⁵⁹⁵.

B. Vermögenssteuer

a) Steuerobjekt

1. Privatvermögen

1.1. Grundsatz

Da der *Nutzniesser* in allen Kantonen aufgrund einer ausdrücklichen Vorschrift im Steuergesetz das Nutzniessungsgut zu versteuern hat, als ob es unbelastet wäre⁵⁹⁶, spielt die Art der Nutzniessung keine Rolle⁵⁹⁷. Der steuerbegründende Tatbestand ist bei jeder Nutzniessungsart das *Reinvermögen* der belasteten Substanz, d.h. der Überschuss der Aktiven über die Passiven⁵⁹⁸. Die Aktiven werden dabei wie das in vollem Eigentum stehende Vermögen grundsätzlich zum *Verkehrswert* (valeur vénale, valore venale) bewertet. In den meisten Kantonen wird dies im Steuergesetz der Bewertung einzelner Vermögensgegenstände besonders vorangestellt⁵⁹⁹, während es sich in den übrigen aus den einzelnen Bewertungskriterien ergibt. Der für den vollen Vermögenswert steuerpflichtige Nutzniesser muss umgekehrt auch berechtigt sein, die auf dem Nutzniessungsgut lastenden Schulden vollumfänglich, d.h. als ob er Eigentümer wäre, abzuziehen⁶⁰⁰.

Im Gegensatz zur Nutzniessung ist das *Wohnrecht* im Zusammenhang mit der Vermögenssteuer in keinem der kantonalen Steuergesetze erwähnt. Für die Vermögenssteuerpflicht des Wohnberechtigten ergeben sich deshalb drei mögliche Varianten:

Einmal kann der Wohnberechtigte mit der Begründung, das Wohnrecht sei ein Spezialfall der Nutzniessung oder es sei "nichts anderes als ein Nutzniessungsrecht

595 Gyax, Bd. 1, S. 224 Grüniger/Studer, S. 382 Kellerhals, ZSR NF 31, S. 326/27

596 Vgl. vorne A., 2. auf S. 115

597 Auch der Rechtsgrund für die Nutzniessung ist unerheblich Reimann/Zuppinger/Schärer, § 33 StG, N 15. Eine bloss zu Sicherungszwecken bestellte Nutzniessung löst dagegen keine Steuerpflicht aus (N 16).

598 Blumenstein, System, S. 195

599 ZH-StG 34 BE-StG 52 LU-StG 34 UR-StG 29 I SZ-StG 27 II OW-StG 39 NW-StG 22 GL-StG 34 ZG-StG 25 FR-LIC 70 BS-StG 62 BL-StG 42 SH-StG 32 AR-StG 38 SG-StG 62 AG-StG 39 TG-StG 25 TI-LT 51 VD-LID 32 VS-LF 54 II NE-LID 37 JU-LID 64. Für Barbeträge gilt der tatsächliche Wert - Gruber, Komm. zu BE-StG 52, Ziff. 2.

600 Vgl. Höhn, Steuerrecht, § 21, N 26

an einem Wohnraum“⁶⁰¹, wie ein Nutzniesser also auf den vollen *Wert der belasteten Vermögenssubstanz* besteuert werden. Diese Variante übersieht aber die Tatsache, dass das Wohnrecht aufgrund seines höchstpersönlichen Charakters im Gegensatz zur Nutzniessung nicht einmal zur Ausübung einem Dritten überlassen werden kann. Das Wohnrecht ist somit auch nicht verpfändbar oder in anderer Weise belehnbar. Durch seine *fehlende Verkehrsfähigkeit* hat es keinen Verkehrswert, der eine der Nutzniessung entsprechende Vermögensbesteuerung rechtfertigen würde. Die steuerliche Gleichbehandlung mit der Nutzniessung widerspricht daher nicht nur dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern auch demjenigen der rechtsgleichen Behandlung⁶⁰².

Eine zweite Variante für die Vermögensbesteuerung des Wohnberechtigten ist die *Kapitalisierung des Mietwertes* zu einem im Gesetz oder anderweitig bestimmten Zinssatz auf die vereinbarte Vertragsdauer oder die voraussichtliche Lebenserwartung des Berechtigten⁶⁰³. Diese Variante lässt sich einerseits dadurch begründen, dass nicht nur dem Nutzniesser, sondern auch dem Wohnberechtigten ein fundiertes Einkommen in Form einer durch ein dingliches Recht gesicherten Einkommensquelle zukommt. Die Unmöglichkeit, von diesem Recht auch anderen als nur eigenen Gebrauch zu machen, wird durch den – im Vergleich zu dem vom Nutzniesser zu versteuernden Verkehrswert des belasteten Gutes – geringeren Kapitalwert begründet. Andererseits ist auch zu berücksichtigen, dass, wenn dem belasteten *Eigentümer* ein *Abzug* für den durch die Belastung verursachten *Minderwert* zugestanden wird⁶⁰⁴, sich der Wohnberechtigte konsequenterweise diesen Minderwert als Vermögen anrechnen lassen muss. Sonst müsste der Fiskus einen Einnahmeausfall in Kauf nehmen. Allerdings ist an dieser Stelle auch zu berücksichtigen, dass der Wohnberechtigte im Gegensatz zum Nutzniesser die laufenden Steuern und andere Abgaben nach der zivilrechtlichen Regelung nicht zu tragen hat⁶⁰⁵. Seine Stellung entspricht hinsichtlich der Pflichten, zu denen auch die Lastentragung gehört, vielmehr derjenigen eines Mieters. Wird das Recht des Mieters im Grundbuch vorgemerkt⁶⁰⁶, so besteht auch in bezug auf die Rechte kein wesentlicher Unterschied zwischen dem Wohnberechtigten und dem Mieter. Eine vom Mieter verschiedene Behandlung im Vermögenssteuerrecht ist daher meines Erachtens nur dann gerechtfertigt, wenn das Gesetz eine der Nutzniessung entspre-

601 ZBl 29, S. 422 – Steuerentscheid aus dem Kt. TG

602 Der Wohnberechtigte würde nämlich durch die vermögenssteuerliche Gleichstellung mit der Nutzniessung wegen seiner ungleichen Rechtsstellung ungleich behandelt (BV 4).

603 ZBl 46, S. 72 – Steuerentscheid aus dem Kt. GR. Denkbar als Zinssatz ist der offizielle Diskontsatz, ein Privatsatz oder auch die analoge Anwendung des im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht geltenden Zinssatzes – vgl. zur Bewertung auch MBVR 1961, Nr. 53.

604 RB 76, Nr. 46 – vgl. aber Höhn, Steuerrecht, § 21, N 30 – Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 39 StG, N 26, wonach der durch die Belastung verursachte Minderwert nicht geltend gemacht werden kann

605 Leemann, BE-Komm. zu Art. 778 ZGB, N 7

606 ZGB 959 – vgl. dazu vorne A., 1. auf S. 138

chende Regelung für das Wohnrecht vorsieht. Andernfalls wird in unzulässiger Weise ein neuer Besteuerungstatbestand geschaffen⁶⁰⁷.

Die dritte Variante, wonach der Wohnberechtigte der Vermögenssteuer überhaupt *nicht unterworfen* wird, entspricht daher nicht nur der im Zivilrecht vorgesehenen Lastenverteilung, auf die letztlich auch die Steuervorschrift für die Nutzniessung zurückgeht, sondern trägt auch dem Umstand Rechnung, dass das Wohnrecht *ohne ausdrückliche Vorschrift* im Steuergesetz nur nach den für die Vermögensbesteuerung im allgemeinen geltenden Grundsätzen besteuert werden darf. Danach ist es am ehesten zu den wiederkehrenden Leistungen zu zählen, die lediglich als Einkommen bzw. Aufwand bei Berechtigtem bzw. Belastetem erfasst werden⁶⁰⁸.

1.2. Aktiven

1.2.1. Bewegliches Vermögen

Besteht das Nutzniessungsgut aus beweglichen Sachen, Rechten oder Forderungen, so ist grundsätzlich in allen Kantonen vom *Verkehrswert* des belasteten Gegenstandes auszugehen⁶⁰⁹. Soweit bewegliche Sachen überhaupt besteuert werden⁶¹⁰, ist in einzelnen Kantonen auch eine Bewertung zum Versicherungs- statt zum Verkehrswert vorgesehen⁶¹¹. Bei Wertpapieren, die an der Börse kotiert oder regelmässig ausserbörslich gehandelt werden, ist in der Regel der *Kurswert*⁶¹², bei den übrigen der Verkehrs- oder Verkaufswert und häufig statt dessen auch der sogenannte *innere Wert* massgebend⁶¹³. Dieser Wert wird aufgrund der Erträge vergangener Jahre sowie der vorhandenen offenen und stillen Reserven unter Berücksichtigung der Geschäftsaussichten und Risiken ermittelt⁶¹⁴. Die Nutzniessung an

607 Blumenstein, System, S. 14 und 21 – BGE 94 I 310

608 Bosshardt, S. 173 und 189 – Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 39 StG, N 26 – Grüninger/Studer, S. 379. Immerhin wird bei Rechten auf wiederkehrende Leistungen grundsätzlich auch die Vermögensbesteuerung des Stammrechts zugebilligt – Höhn, Steuerrecht, § 21, N 8.

609 Vgl. vorne 1.1. auf S. 140 ff.

610 Hausrat ist oft steuerfrei oder geniesst grösseren Steuerfreibetrag.

611 FR-LIC 74 – VD-LID 37 I

612 BE-StG 57 I – LU-StG 39 I – UR-StG 33 I – SZ-StG 31 II – OW-StG 44 I – GL-StG 36 – ZG-StG 29 I – FR-LIC 75 – SO-StG 47 III lit. a – BS-StG 64 – BL-StG 46 I – SH-StG 35 II – AR-StG 41 I – AI-StG 37 I – SG-StG 64 I – AG-StG 43 I – TG-StG 28 I – TI-LT 55 I – VD-LID 35 I – NE-LID 42 I – GE-LCP 45 II – vgl. auch ZH-DA 251

613 UR-StG 33 I – OW-StG 44 II – GL-StG 36 – FR-LIC 75 – SO-StG 47 – BS-StG 64 – AI-StG 37 II – SG-StG 64 II – AG-StG 43 I – TG-StG 28 I – TI-LT 55 II – GE-LCP 45 III

614 Die Kantone haben dabei die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer", hrsg. von der Eidg. Steuerverwaltung, übernommen – vgl. Höhn, Steuerrecht, § 21, N 20 – Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, EB, § 34, N 81–99a – Grüninger/Studer, S. 386 – Weidmann, S. 126.

Immaterialgüterrechten dürfte im Rahmen des Privatvermögens nur in den seltensten Fällen vorkommen. Ist das jedoch der Fall, wo werden sie in der Regel nur der Vermögenssteuer unterworfen, wenn sie entgeltlich erworben worden sind⁶¹⁵. Eine Forderung wird allgemein zum *Nennwert* bewertet⁶¹⁶, wobei ein Minderwert geltend gemacht werden kann, wenn sie unsicher oder bestritten ist⁶¹⁷.

1.2.2. Unbewegliches Vermögen

1.2.2.1. Allgemeine Vermögenssteuer

Zum unbeweglichen Vermögen im steuerrechtlichen Sinn gehören in einzelnen Kantonen auch Gebäude, die zivilrechtlich als Fahrnisbauten und damit als bewegliches Vermögen einzustufen sind⁶¹⁸. In allen anderen Kantonen gilt aber der Grundstücksbegriff des ZGB⁶¹⁹, auf den in mehreren Steuergesetzen auch ausdrücklich verwiesen wird. Bei der Bewertung des zum Privatvermögen gehörenden Nutzniessungsgutes ist in erster Linie zwischen dem Boden und den Gebäuden zu unterscheiden. Der *Boden* wird je nach seiner Funktion verschieden bewertet. So gilt in vielen Steuergesetzen für den unbebauten Boden ein geringerer Wert, wenn er nicht der Spekulation oder als Kapitalanlage dient. Dient der Boden lediglich der forst- oder landwirtschaftlichen Nutzung, so wird meist der Ertragswert oder ein darauf basierender Steuerwert herangezogen. Bei *Bauten* gelten besondere Formeln, denen der Verkehrs-, Ertrags- oder Brandversicherungswert zugrunde gelegt wird. Da aber nicht nur die Bewertung als solche, sondern schon die Bewertungsgrundsätze von Kanton zu Kanton verschieden sind, kann darauf nicht näher eingegangen werden. Zumeist wird aber für die Grundstücke ein Steuerwert oder amtlicher Wert ermittelt, der unter dem Verkehrswert liegt⁶²⁰. Wo der Steuer-

615 So ausdrücklich in LU-StG 37 – vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, § 33 StG, N 8 – uneingeschränkt Grüninger/Studer, S. 380

616 GL-StG 36 III – FR-LIC 75 II – SO-StG 47 III lit. b – SH-StG 35 I – GR-StG 35 I – vgl. auch Höhn, Steuerrecht, § 21, N 21 – Bosshardt, S. 184 – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 34 StG, N 64

617 BE-StG 57 II – SZ-StG 31 V – GL-StG 36 IV – ZG-StG 29 II – FR-LIC 75 III – SO-StG 47 III lit. b – BL-StG 46 III – SH-StG 35 III – AR-StG 41 III – AI-StG 37 V – SG-StG 64 III – AG-StG 43 III – TG-StG 28 II – TI-LT 55 III

618 GL-StG 37 IV – vgl. auch Gruber, Komm. zu BE-StG 53, Ziff. 2 und 4 sowie 91 I 279 ff. – Meier-Hayoz, BE-Komm. zu Art. 677 ZGB, N 11 ff.

619 ZH-DA 26 – ZGB 655 mit Einschluss von Bestandteilen (ZGB 642) und Zugehör (ZGB 644)

620 ZH-DA 228–246, wobei für Liegenschaften, die in den letzten fünf Jahren die Hand gewechselt haben, der Kaufpreis gilt (DA 238 und 239). Die Begründung einer Nutzniessung gilt dabei nicht als Handänderung – vgl. 1. Kapitel, I., B. dieses Abschnittes – BE-StG 54 und 55 – UR-StG 30 – SZ-StG 28 – OW-StG 40 – NW-StG 22 – GL-StG 37 – ZG-StG 26 – FR-LIC 71 – BS-StG 63 – BL-StG 43 (Wald steuerfrei) – SH-StG 33 – AR-StG 39 – AI-StG 34 – SG-StG 65 – GR-StG 46 – AG-StG 40 – TG-StG 26 – TI-LT 52 – VD-LID 33 – GE-LCP 48 – JU-LID 65. Der Katasterwert gilt statt dessen in LU-StG 35 – SO-StG 46 I – VS-LF 55 – NE-LID 38.

wert und seine Ermittlung aber nur in einer Dienstanleitung oder einer Weisung der Aufsichtsbehörde zu finden sind, das Steuergesetz aber nicht darauf verweist und nur den Verkehrswert für nicht landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften vorschreibt wie im Kanton Zürich, können die Behörden versucht sein, zweierlei Massstäbe bei der Einschätzung anzulegen. Ein in Abweichung von Dienstanleitung oder Weisung etwa nach eigenen Kriterien oder durch Sachverständigengutachten ermittelter Verkehrswert wurde dann auch vom Bundesgericht als Verstoß gegen die Rechtsgleichheit abgelehnt⁶²¹.

Insoweit, als für das *Wohnrecht* überhaupt eine Vermögenssteuer erhoben wird, gelten bei voller Besteuerung des belasteten Gegenstandes dieselben Bewertungsgrundsätze wie für die Nutzniessung. Wird die Vermögenssteuer dagegen nur auf dem Kapitalwert der Wohnberechtigung erhoben, ist der für die Einkommenssteuer ermittelte Eigenmietwert auf ein Jahr zu berechnen und nach einem mittleren, während der Bemessungsperiode gültigen Zinssatz auf die vereinbarte oder mutmassliche Dauer der Berechtigung hin zu kapitalisieren⁶²². Dabei ist denkbar, dass der kapitalisierte Wert des Wohnrechts den amtlichen Wert der Liegenschaft übersteigt⁶²³.

1.2.2.2. *Liegenschafts- oder Grundsteuern*

In rund der Hälfte aller Kantone wird ausser der allgemeinen Vermögenssteuer noch eine besondere Liegenschafts- oder Grundsteuer erhoben, die ebenfalls vom Berechtigten zu tragen ist. Die Steuerhoheit steht meist den Gemeinden zu, die zu einer Steuererhebung ermächtigt, aber nicht verpflichtet sind. Die Bewertung der Grundstücke erfolgt in der Regel nach den für die Vermögenssteuer geltenden Bestimmungen⁶²⁴.

621 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 34 StG, N 22

622 Es kann dabei sowohl in bezug auf den Zinssatz als auch hinsichtlich der Kapitalisierungsmethode auf das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht verwiesen werden – vgl. I. Kapitel, § 1, II., A., c), 1.2. auf S. 81 f. und § 2, I., B., c), 1.2. auf S. 97.

623 StR 1969, S. 177. In einem erbrechtlichen Entscheid der Neuenburger Steuerrekurskommission hatte der überlebende Ehegatte auf dem Kapitalwert des Wohnrechts eine Erbschaftssteuer zu bezahlen, obschon der Katasterwert des belasteten Vermögens unter Abzug der Schulden kein steuerbares Vermögen darstellte. Die Witwe hätte somit bei Wahl des Eigentumsviertels keine Erbschaftssteuern bezahlt (Entscheid vom 6. Februar 1967).

624 ZH-StG 175 II – BF-StG 215 II in Verb. mit 54 – LU-StG 177 in Verb. mit 35 – AI-StG 142 – SG-StG 179 – GR-GStG 25 II (Stadt Chur) – TG-StG 145 I – TI-LT 264 in Verb. mit 52 I – VD-LIC 19 in Verb. mit LID 33 – VS-LF 101 und 181 in Verb. mit 55 – NE-LID 166 I – GE-LCP 76 II – JU-LID 228 II in Verb. mit 65 – vgl. auch Höhn, Steuerrecht, § 31, N 1, 2 und 4

1.3. Passiven

Abzugsfähig sind alle mit dem Nutzniessungsgut zusammenhängenden *Schulden*, soweit sie nachweisbar sind⁶²⁵. Eine Solidarschuld kann nur insoweit vom Vermögen abgezogen werden, als der Pflichtige nicht durch ein Rückgriffsrecht gegen die Mitschuldner gedeckt ist. Haftet das Nutzniessungsgut für eine fremde Schuld, so sind diese Pfandbelastung wie auch andere der Nutzniessung im Rang vorgehende dingliche Belastungen nicht durch Schuldenabzug, sondern durch Minderbewertung des belasteten Gegenstandes geltend zu machen⁶²⁶. Da der Nutzniesser den belasteten Vermögenswert zu versteuern hat, als ob er der Eigentümer wäre, gelten für ihn auch alle im Gesetz zur Vermögenssteuer vorgesehenen Bestimmungen für den Schuldenabzug. Eine Ausnahme besteht lediglich für die auf einem Nutzniessungsgrundstück haftenden, *pfandversicherten* Schulden. Für diese haftet der Grundeigentümer persönlich und kann sie daher von seinem Vermögen abziehen, obschon er die verpfändete Nutzniessungssache selbst nicht versteuert⁶²⁷. Dasselbe gilt auch für den *Wohnberechtigten*, der den vollen Vermögenswert der belasteten Substanz zu versteuern hat. Versteuert der Wohnberechtigte aber, was wahrscheinlicher ist, nur den Kapitalwert der Berechtigung⁶²⁸, so kann er nur jene Schulden abziehen, die er auch *wirklich trägt*. Ohne besondere Schuldübernahme⁶²⁹, die mit seiner Stellung als Wohnberechtigter nichts zu tun hat, hat aber ausschliesslich der mit dem Wohnrecht belastete Eigentümer für die auf dem Gebäude haftenden Kapitalschulden aufzukommen, so dass ein Abzug für den Wohnberechtigten nicht in Frage kommt. Von Gesetzes wegen ausgeschlossen ist der Schuldenabzug bei der zusätzlich erhobenen Liegenschafts- oder Grundsteuer⁶³⁰. Die nach den Grundsätzen der Vermögenssteuer ermittelten Aktiven bilden daher für die Liegenschaftssteuer ohne weiteres den steuerbegründenden Tatbestand.

625 ZH-StG 39 – BE-StG 59 – LU-StG 31 – UR-StG 29 I – SZ-StG 27 I – OW-StG 45 – NW-StG 21 – GL-StG 32 I und 33 – ZG-StG 24 I – FR-LIC 76 – SO-StG 44 I – BS-StG 65 – BL-StG 48 – SH-StG 30 – AR-StG 43 – AI-StG 41 – SG-StG 61 – AG-StG 44 – TG-StG 31 – TI-LT 57 – VD-LID 31 – VS-LF 58 – NE-LID 35 – GE-LCP 39 – JU-LID 71

626 Bosshardt, S. 188 – scheinbar anders Höhn, Steuerrecht, § 21, N 28

627 Blumenstein, System, S. 202

628 Vgl. 1.1. auf S. 141

629 OR 175

630 BE-StG 215 II – LU-StG 177 – AI-StG 142 I – SG-StG 179 – GR-GStG 25 II (Stadt Chur) – TG-StG 145 I – TI-LT 264 – VD-LIC 19 I – VS-LF 101, 181 – NE-LID 166 I – GE-LCP 76 II – JU-LID 228 II. In Zürich ergibt sich dies nur indirekt aus StG 175 I, wonach der Wert des Grundstücks Steuerobjekt ist – vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 172 StG, N 2 – Höhn, Steuerrecht, § 31, N 4

1.4. Ausnahmen

Von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen sind in einer Reihe von Kantonen *Hausrat* und *persönliche Effekten*⁶³¹. Ihr Gebrauchs- oder Ertragswert ist häufig für den Besitzer ein ganz anderer als für den bei einer Veräusserung in Frage kommenden Dritterwerber. Die übrigen Kantone haben daher in ihren Steuergesetzen in der Regel eine besondere Bewertung dieser Gegenstände vorgesehen, indem sie deren Wert als einen bestimmten Bruchteil vom Versicherungs- oder auch Verkehrswert festlegen⁶³². Schon aus steuertechnischen Gründen sehen sie ausserdem einen steuerfreien Betrag vor. In einigen Kantonen gilt dies nicht nur für den Hausrat, sondern auch für andere, einer subjektiv gefärbten Werteinschätzung unterliegende Vermögensgegenstände, wie *Bibliotheken* und *Sammlungen* von Kunst- und Wertgegenständen⁶³³. Obschon ein Nutzniesser unter Umständen nicht dieselbe Affektion zu diesen Werten hat (bei dem kraft Erbrechts die Nutzniessung erlangenden überlebenden Ehegatten mag das Gegenteil zutreffen), kommt auch er in den Genuss dieser Ausnahmen.

2. Geschäftsvermögen

2.1. Das Problem der Bilanzierung

Ist der Nutzniesser an einem ganzen Geschäftsbetrieb berechtigt oder nutzt er einzelne Vermögensgegenstände im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, so gehört das Nutzniessungsgut zu seinem Geschäftsvermögen. Bei der *Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb* stellen sich in bezug auf die Vermögensbesteuerung keine besonderen Probleme, übernimmt doch der Nutzniesser damit die Stellung des belasteten Eigentümers als "Geschäftsführer" und führt über die Unternehmungsverhältnisse Buch, als ob er der Eigentümer wäre. Aufgrund der ausdrücklichen Regelung in allen kantonalen Steuergesetzen⁶³⁴ wird er auch steuerlich als solcher behandelt, so dass sich wegen der Nutzniessung keine von der kaufmännischen Bilanz verschiedene Steuerbilanz aufdrängt.

Anders ist die Situation aber, wenn die *Nutzniessung* nur *an einzelnen Gegenständen* besteht, die *im Rahmen eines Geschäftsbetriebes* genutzt werden. Für den Geschäftsinhaber als Nutzniesser stellt dieses Recht einen Vermögenswert dar, den es zu aktivieren gilt. Nach den *kaufmännischen* Bilanzierungsvorschriften darf dies

631 ZH-StG 38 – GL-StG 38 Ziff. 1 – BS-StG 66 lit. d – SH-StG 38 – AI-StG 39 I – AG-StG 45 lit. a – TG-StG 23 lit. a – VS-LF 57 II – GE-LCP 36 lit. a

632 LU-StG 41 I – UR-StG 36 I Ziff. 1 – SZ-StG 34 I lit. a – NW-StG 23 Ziff. 1 – ZG-StG 28 II – BL-StG 49 – NE-LF 41

633 LU-StG 41 II – FR-LIC 65 lit. d – GE-LCP 36 lit. a

634 Vgl. vorne A., 2., FN 594 auf S. 139

jedoch höchstens zu den *Anschaffungskosten* erfolgen⁶³⁵. Bei einer unentgeltlich eingeräumten Nutzniessung ist auf die zu erwartenden Nutzleistungen oder Erträge abzustellen⁶³⁶. Weder die Anschaffungskosten noch der aufgrund von Erträgen zu einem bestimmten Zinssatz auf die Berechtigungsdauer hin ermittelte *Kapitalwert* dürften aber den Wert des Nutzniessungsgutes auch nur annähernd erreichen⁶³⁷. Sowohl bei der Aktivierung einer entgeltlich erworbenen Nutzniessung zum Anschaffungspreis als auch bei der Aktivierung einer unentgeltlich eingeräumten Nutzniessung zu dem so ermittelten Kapitalwert ist nach dem Prinzip der Bilanzvorsicht auf der Passivseite eine Rückstellung für die zu erwartenden Aufwendungen zu bilden⁶³⁸. Da der zur Nutzniessung berechtigte Geschäftsinhaber aber nach der im *Steuerrecht* geltenden Regelung nicht nur den kapitalisierten Wert der Nutzniessung, sondern den *Wert des Nutzniessungsgutes* zu versteuern hat, muss der in der kaufmännischen Bilanz für die Nutzniessung angeführte Wert in der Steuerbilanz durch den für das betreffende Nutzniessungsgut aufgrund der Bewertungsregeln gefundenen Steuerwert ersetzt werden. Die in der kaufmännischen Bilanz für die zu erwartenden Aufwendungen im Hinblick auf die Nutzniessung vorgenommenen Rückstellungen entsprechen ebenfalls nicht den Voraussetzungen, die an steuerlich zulässige Rückstellungen geknüpft werden⁶³⁹. Dasselbe gilt auch für Rückstellungen, die der Selbständigerwerbende als Nutzniesser geltend macht, um damit dem Risiko begegnen zu können, einen ihm nicht gehörenden Vermögenswert versteuern zu müssen. Die durch diese Steuerbilanz bewirkte Höherbelastung seines Einkommens und Vermögens wird durch die höheren Abschreibungen und dadurch vermehrten Abzüge bei der Einkommenssteuer sowie durch die Möglichkeit, bei der Vermögenssteuer nun auch die mit dem Nutzniessungsgut verbundenen, aber kraft Zivilrechts nicht vom Nutzniesser zu tragenden Verpflichtungen abzuziehen, einigermaßen ausgeglichen. Führt der Nutzniesser keine Buchhaltung, so ist seine Vermögensaufstellung im gleichen Sinne zu berichtigen.

635 OR 665 I, wonach Anlagevermögen höchstens zu den Anschaffungskosten bilanziert werden darf, gilt auch für den Selbständigerwerbenden.

636 Blumer/Graf, S. 97/98 – anders Schmid, S. 19

637 Bei der Kapitalisierung ist noch auf die Art der Nutzniessung Rücksicht zu nehmen. So kann eine Verfügungsnutzniessung höher veranschlagt werden als eine eigentliche Nutzniessung.

638 Blumer/Graf, S. 70/71 und 93

639 BE-StG 36 V – vgl. auch AW, A 4 nur für drohende Verluste auf bestimmten, gefährdeten Forderungen. LU-StG 24 II Ziff. 1 und VV 33 umfassen auch das unmittelbar drohende Verlustrisiko ganz allgemein. NW-StG 16 Ziff. 3 – GL-StG 23 I Ziff. 3 – ZG-StG 20 I Ziff. 2 – SO-StG 34 I lit. f – BL-StG 31 – SH-StG 23 II lit. b – AR-StG 23 I – AI-StG 25 – SG-StG 25 I lit. b und VV 16 – AG-StG 27 Ziff. 2 lit. b und VV 10 V – TG-StG 20 lit. a und VV 25 II. Im Kanton Zürich werden die Rückstellungen nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt, müssen aber in gleicher Weise begründet sein – Lenhard, S. 50 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 263 ff. und Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, EB, § 19 lit. b StG, N 276 und 93a bei Untergang und darauffolgendem Ersatz des Nutzniessungsgutes (ZGB 750 II).

2.2. Die Bewertung der Aktiven und Passiven

Für die Bewertung des als Geschäftsvermögen verwendeten Nutzniessungsgutes gelten im allgemeinen dieselben Grundsätze wie beim Privatvermögen. Abweichungen ergeben sich einmal aus den steuerlich zugestandenen Abschreibungen, indem Betriebseinrichtungen zu ihrem künftigen *Gebrauchswert* bilanziert werden⁶⁴⁰. Bei Vorräten und Waren ist jeweils der am Bilanzstichtag niedrigere Betrag des Anschaffungs- oder Herstellungspreises einerseits bzw. des Marktwertes andererseits massgebend⁶⁴¹. Für geschäftlich genutzte Liegenschaften gelten oft andere Grundsätze zur Ermittlung des Steuerwertes als bei den zum Privatvermögen zählenden Grundstücken⁶⁴². Im Kanton *Zürich* wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht wie bei gewerblichen oder industriellen Unternehmungen sowie den zum Privatvermögen gehörenden Grundstücken zwischen Boden und Gebäuden unterschieden, sondern der Betrieb als Ganzes bewertet⁶⁴³. Enthält das Geschäftsvermögen auch Land, das zur Ausbeutung von Bodenschätzen verwendet wird, ergibt sich der Steuerwert aus der Möglichkeit zur Ausbeutung sowie dem mutmasslichen Ertrag⁶⁴⁴.

2.3. Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht

Im Rahmen des Geschäftsvermögens sind in einer ganzen Reihe von Kantonen⁶⁴⁵ die im eigenen Landwirtschaftsbetrieb erzeugten und verwendeten Vorräte sowie in zwei weiteren Kantonen⁶⁴⁶ kleinere, nicht-maschinelle Handwerks- und Landwirtschaftsgeräte steuerfrei. In einzelnen von ihnen wie auch in einigen weiteren Kantonen sind ausserdem Betriebseinrichtungen aller Art bis zu einem bestimmten Steuerwert von der Vermögenssteuer befreit. Sowohl dieser Wert als auch die Ermittlung dieses Wertes sind aber von Kanton zu Kanton verschieden⁶⁴⁷. Gesamt-

640 Höhn, Steuerrecht, § 21, N 25 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. b, N 225 227 und § 34, N 55 – Grüninger/Studer, S. 388 – OW-StG 43 III – GL-StG 35 II – SG-StG 63 II – AG-StG 41 III

641 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. b StG, N 219 und § 34, N 56 – BE-StG 56 II – UR-StG 32 SZ-StG 32 II OW-StG 42 NW-StG 22 Ziff. 2.1. – GL-StG 35 I – ZG-StG 28 I – FR-LIC 73 – SO-StG 47 II – BL-StG 45 – SH-StG 34 I – AR-StG 42 – AI-StG 38 I SG-StG 63 GR-StG 47 III AG-StG 41 II TG-StG 29 VD-LID 34 – NE-LID 40 I – GE-LCP 46 – JU-LID 68 II – Weidmann, S. 127 – nach OR 666

642 Vgl. für ZH die Weisung der Finanzdirektion über die Neueinschätzung von Liegenschaften vom 28. Juli 1978 sowie DA 245/46 – Grüninger/Studer, S. 391 für BS

643 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 34 StG, N 9

644 Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 35 StG, N 9 sowie von Meiss, S. 116 ff.

645 BE-StG 49 Ziff. 3 GL-StG 38 Ziff. 2 FR-LIC 68 lit. a – SO-StG 48 I lit. c SH-StG 38 – SG-StG 66 lit. b – AG-StG 45 lit. b – JU-LID 61 Ziff. 3

646 OW-StG 43 I – NW-StG 23 Ziff. 3

647 BE-StG 49 Ziff. 4 SZ-StG 34 I lit. b – FR-LIC 68 lit. b SO-StG 48 I lit. b – BS-StG 66 lit. e – AI-StG 39 I – GR-StG 45 I Ziff. 1 und 2 – VD-LID 37 II GE-LCP 36 lit. b – JU-LID 61 Ziff. 4

haft kennt etwas mehr als die Hälfte aller Kantone eine dieser Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht.

b) Steuersubjekt

Die subjektive Vermögenssteuerpflicht des Nutzniessers ergibt sich in allen Kantonen aus einer positiven Vorschrift im Steuergesetz⁶⁴⁸. Die des Wohnberechtigten ist nirgends gesetzlich verankert, weshalb sie meines Erachtens nur als Spezialfall der Nutzniessung bejaht werden kann. Da dem Wohnrecht wegen seines höchstpersönlichen Charakters die für den Kapitalwert einer persönlichen Leistung notwendige Realisierbarkeit fehlt⁶⁴⁹, ist nämlich nach den allgemeinen Grundsätzen kein steuerbarer Vermögenswert gegeben. In der Praxis wurde die Vermögenssteuerpflicht des Wohnberechtigten bisher mehrheitlich verneint, doch könnte sich z.B. im Kanton Zürich durch den mit einer Minderbewertung des belasteten Grundstücks verbundenen Vermögenssteuerausfall⁶⁵⁰ eine Besteuerung im Umfang dieser Wertverminderung beim Wohnberechtigten aufdrängen. Im Gegensatz zum Wohnrecht, das schon von seiner zivilrechtlichen Zweckbestimmung her nur natürlichen Personen vorbehalten sein kann, umfasst der Personenkreis bei der Nutzniessung in zahlreichen Kantonen auch juristische Personen.

Da die Vermögenssteuer aber hinsichtlich der subjektiven Steuerpflicht mit der Einkommenssteuer übereinstimmt, kann sowohl in bezug auf die Umschreibung der Steuerpflichtigen als auch hinsichtlich der Ausnahmen auf die Einkommenssteuer verwiesen werden⁶⁵¹.

648 Vgl. vorne A., 2., FN 594 auf S. 139

649 Blumenstein, System, S. 141

650 RB 76, Nr. 46

651 Vgl. vorne I., B., b) sowie BE-StG 25 – LU-StG 58 – UR-StG 48 – SZ-StG 42 – OW-StG 73 – NW-StG 36 – ZG-StG 42 – FR-LIC 23 – SO-StG 70 I – BL-StG 66 I – AI-StG 53 – AG-StG 51 – TI-LT 82 I – VD-LID 53 II – NE-LID 72 I – JU-LID 25 in Verb. mit 2a – Höhn, Steuerrecht, § 23, N 5, 7 und 8

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjekts

1.1. In sachlicher Hinsicht

Auszugehen ist von der an einem bestimmten Bemessungstermin im Besitz des Berechtigten befindlichen Vermögenssubstanz. Bei der allgemeinen Vermögenssteuer ergibt sich diese Substanz aus dem *Überschuss* der *Aktiven* über die *Passiven*, während bei der zusätzlich in rund der Hälfte aller Kantone meist kommunal erhobenen *Liegenschaftssteuern* ein *Abzug* der *Schulden* ausgeschlossen wird. Abgesehen von den bereits erwähnten Ausnahmen⁶⁵² von der objektiven Steuerpflicht, nehmen die meisten Kantone auch einen bestimmten, nach sozialen Gesichtspunkten abgestuften Betrag der Vermögenssubstanz von der Besteuerung aus⁶⁵³. Der Nutzniesser versteuert die belastete Vermögenssubstanz im Rahmen seines eigenen Vermögens, als ob sie ihm gehören würde⁶⁵⁴. Dabei werden sowohl die Aktiven als auch die darauf lastenden Verbindlichkeiten wie beim Eigentümer bewertet. Der nach der Person des Steuerpflichtigen abgestufte *Steuerfreibetrag* richtet sich aber selbstverständlich nach dem pflichtigen Berechtigten und nicht etwa nach dem belasteten Eigentümer.

1.2. In zeitlicher Hinsicht

Im Gegensatz zur Einkommenssteuer wird die Vermögenssteuer zwar für dieselbe Steuerperiode erhoben, als Bemessungsgrundlage dient jedoch naturgemäss nicht eine ganze Periode, sondern lediglich ein *bestimmter Zeitpunkt* während dieser Periode. Dieser Stichtag kann entweder am *Anfang* oder am *Ende* der *Bemessungsperiode* bzw. bei einer Begründung oder Veränderung der Steuerpflicht *während* dieser Bemessungsperiode sein. Im Kanton Zürich, der für die Einkommenssteuer die Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung kennt, ist als Stichtag für die allgemeine Vermögenssteuer das Ende des der Steuerperiode vorangegangenen Kalender- bzw. Geschäftsjahres massgebend⁶⁵⁵. Für die Liegenschaftsteuer gilt

652 Vgl. vorne a), 1.4. und 2.3. auf S. 146 und 148 f.

653 ZH-StG 41 – BE-StG 50 und 51 – LU-StG 42 – UR-StG 36 Ziff. 2, 4 und 5 – SZ-StG 34 I – OW-StG 46 – NW-StG 24 – GL-StG 39 – ZG-StG 34 – FR-LIC 69 – SO-StG 48 II und III – BS-StG 66 – BL-StG 50 – SH-StG 39 – AR-StG 44 Ziff. 1 – AI-StG 43 – SG-StG 67 – GR-StG 45 Ziff. 4 und 5 – AG-StG 46 – TG-StG 37 – TI-LT 59 – VD-LID 38 – VS-LF 59 – NE-LID 33 – GE-LCP 50 – JU-LID 62

654 Eine Ausnahme bilden die mit dem Nutzniessungsgut pfandversicherten Schulden – vgl. vorne a), 1.3. auf S. 145.

655 ZH-StG 56, DA 308 ff. – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 53 StG, N 5 und § 56, N 15 – StG 175 I

dagegen wie in den Kantonen Bern und St. Gallen, welche die Einkommenssteuer nach denselben Grundsätzen bemessen wie der Kanton Zürich, der Beginn der Veranlagungs- bzw. Steuerperiode als Stichtag. Dasselbe gilt auch für den Kanton Basel-Stadt, der das Einkommen aber postnumerando besteuert⁶⁵⁶. Als genauer Zeitpunkt wird der *Tageswechsel*, d.h. vom letzten Tag der vorangegangenen Bemessungsperiode zum ersten Tag der nachfolgenden Steuerperiode in Bern und St. Gallen bzw. Veranlagungsperiode in Basel-Stadt angenommen⁶⁵⁷, während dies bei der allgemeinen Vermögenssteuer im Kanton Zürich der letzte Tag der vorangegangenen Bemessungsperiode ist. Bei kotierten Wertpapieren wird aber auch etwa auf den durchschnittlichen Kurs eines bestimmten Zeitraumes abgestellt⁶⁵⁸.

2. Steuermass

Während das Vermögen mit der allgemeinen Vermögenssteuer grundsätzlich progressiv besteuert wird, ist der *Steuersatz* der zusätzlich erhobenen Liegenschafts- oder Grundsteuer in der Regel *proportional* ausgestaltet. Soweit für die Liegenschaftsteuer lediglich ein Maximalsatz im Steuergesetz festgelegt ist, die Einführung und Festlegung des Steuersatzes aber den Gemeinden überlassen werden, erübrigt sich die Einrichtung des Steuerfusses⁶⁵⁹. Für die allgemeine Vermögenssteuer gilt dagegen der in Prozenten der einfachen Staatssteuer festgelegte *Steuerfuss*⁶⁶⁰.

C. Kapitalsteuer

a) Steuerobjekt

Im Gegensatz zur Einzelfirma und Personengesellschaft, deren Eigenkapital vollumfänglich als Überschuss der Aktiven über die Passiven und somit als Reinvermögen des Selbständigerwerbenden besteuert wird, umfasst die Kapitalsteuer je nach Kanton den *einbezahlten Teil des Grundkapitals* und die *offenen Reserven*⁶⁶¹. Der sich daraus ergebende Gesamtbetrag ist zwar im allgemeinen geringer als das

656 BE-StG 52 – Gruber, Komm. zu Art. 52 StG, Ziff. 4 – SG-StG 82 – Weidmann, S. 129 – BS-StG 69 – Grüninger/Studer, S. 416/17

657 Grüninger/Studer, S. 416

658 Blumenstein, System, S. 205 – in Zürich der durchschnittliche Kurs des letzten Monats der vorangegangenen Bemessungsperiode

659 Höhn, Steuerrecht, § 31, N 5 – Zuppinger/Schärfer/Fessler/Reich, EB, § 176, N 1–2 – vgl. auch SG-StG 180 II – BE-StG 217 – dazu Gruber, Komm. Ziff. 1

660 Vgl. vorne B., c), 2., S. 134 – Höhn, Steuerrecht, § 21, N 21 – ZH-StG 136

661 Höhn, Steuerrecht, § 25, N 1–8 – Blumer/Graf, S. 25/26 und 374/75. In ZH-StG 47 auch die durch übermässige Abschreibung, Unterbewertung von Aktiven oder Überbewertung von Passiven gebildeten stillen Reserven, soweit sie als Ertrag versteuert werden – Rei-

Reinvermögen, wenn ein Gewinn erwirtschaftet wurde, kann aber bei Verlust auch grösser sein, indem das einbezahlte Grundkapital auch dann Steuerobjekt ist, wenn es durch die Aktiven nicht mehr gedeckt wird.

Obschon auch *Genossenschaften* und *Vereine* durch Ausgabe von Anteilscheinen ein Grundkapital als Haftungssubstrat bilden können, braucht es im Gegensatz zu den *Kapitalgesellschaften* kein festes zu sein. Wie bei der Einzelfirma oder Personengesellschaft kann auch hier die persönliche Haftung des Gesellschafters bzw. Mitgliedes statuiert werden, um die Kreditbasis der juristischen Person zu erweitern. Die Kantone unterscheiden daher häufig zwischen Kapitalgesellschaften (AG, Kommandit-AG und GmbH) einerseits und den übrigen juristischen Personen andererseits, indem bei letzteren das Vermögen nach den für natürliche Personen geltenden Grundsätzen besteuert⁶⁶² oder das Reinvermögen und nicht das Grundkapital plus Reserven der Kapitalsteuer unterworfen wird⁶⁶³.

Da im Rahmen der Kapitalsteuer nicht mehr besonders auf die *Steuerpflicht des Nutzniessers* hingewiesen wird, muss die für eine Besteuerung des Nutzniessers in Frage kommende Bestimmung auf ihre Anwendbarkeit im Rahmen der Kapitalsteuer hin ausgelegt werden. Mit der inzwischen in allen kantonalen Steuergesetzen bestimmten Vermögenssteuerpflicht des Nutzniessers für das Nutzniessungsvermögen soll die zivilrechtliche Lastenverteilung zwischen den am Nutzniessungsverhältnis Beteiligten berücksichtigt werden. Diese Lastenverteilung, d.h. die Verpflichtung des Nutzniessers, für die auf dem Nutzniessungsgut lastenden laufenden Steuern aufzukommen, gilt auch für die als Nutzniesser berechnete juristische Person. Da die Kapitalsteuer nicht etwa eine eigene Steuerart, sondern einen *Spezialfall der Vermögenssteuer* darstellt⁶⁶⁴, ist eine entsprechende Anwendung der für die Vermögenssteuer aufgestellten Sondervorschrift vertretbar.

Nach den *kaufmännischen Bilanzierungsregeln* darf die Nutzniessung aber, wie schon beim Geschäftsvermögen natürlicher Personen ausgeführt⁶⁶⁵, höchstens zu ihrem künftigen Verkehrswert, d.h. bei einer unentgeltlich eingeräumten Berechtigung zu dem auf die verbleibende Nutzungsdauer hin zu einem bestimmten Zinssatz kapitalisierten Jahresertrag oder bei einer entgeltlich eingeräumten Nutzniesung zum Anschaffungs- oder Gestehungspreis unter Berücksichtigung der laufenden Entwertung, erfolgen. Dieser Wert wird dann in der *Steuerbilanz* durch den Wert des Nutzniessungsgutes ersetzt, wobei auch hier die sich nach kaufmännischen

mann/Zuppinger/Schärner, § 47 StG, N 15 ff. - Bosshardt, S. 209 - BE-StG 68 - SG-StG 73 - Weidmann, S. 142 - BS-StG 71 - Grüninger/Studer, S. 446 - Gyax, Bd. 1, S. 178.

662 Vgl. vorne B., b) auf S. 149

663 ZH-StG 47 ist inzwischen wieder geändert worden, so dass nun die Genossenschaften wie die Kapitalgesellschaften besteuert werden und lediglich für die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen das Reinvermögen massgebend ist - Reimann/Zuppinger/Schärner, § 49 StG, N 8 sowie Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, EB, § 47 StG, N 1-2. Nebst den Genossenschaften auch die Vereine wie Kapitalgesellschaften besteuert BS-StG 70 - Grüninger/Studer, S. 442 - anders SG-StG 73 II.

664 Blumenstein, System, S. 157

665 Vgl. vorne B., a), 2.1. auf S. 146 f.

Gesichtspunkten aufdrängenden Rückstellungen nicht berücksichtigt werden. Immerhin lässt sich aber auch die Ansicht vertreten, dass die im Grunde genommen nur auf der zivilrechtlichen Regelung beruhende Begründung für das Steuerrecht nicht ausschlaggebend sein darf, dass das Steuerrecht aber andererseits gewisse Bewertungsregeln der kaufmännischen Bilanz respektiert, wie die Höchstbewertungsgrenze zum künftigen Gebrauchs- bzw. Verkehrswert und damit auch den Grundsatz der Imparität⁶⁶⁶, und dass es folglich gegen das Prinzip der Gesetzmässigkeit verstösst, wenn ohne besondere gesetzliche Grundlage von der sonst üblichen Bewertungsweise abgewichen wird⁶⁶⁷.

b) Steuersubjekt

Da die Nutzniessung im Zusammenhang mit der Kapitalsteuer nirgends erwähnt ist, kann die Steuerpflicht des Nutzniessers nur dadurch begründet werden, dass die Kapitalsteuer lediglich einen Spezialfall der Vermögenssteuer darstellt⁶⁶⁸. Geht man aber davon aus, so kann sowohl hinsichtlich der Steuerpflicht als auch in bezug auf die Ausnahmen von der Steuerpflicht auf die Ertragssteuer verwiesen werden⁶⁶⁹.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjekts

1.1. In sachlicher Hinsicht

Das Nutzniessungsgut wird als Teil des Anlagevermögens im Rahmen des einbezahlten Grundkapitals und der offenen sowie in den meisten Fällen auch der steuerlich nicht anerkannten und daher als Ertrag erfassten stillen Reserven besteuert. Als Wert wird dabei nicht der künftige Gebrauchs- bzw. Verkehrswert der Berechtigung, sondern der *Wert der belasteten Vermögenssubstanz* in der Steuerbilanz eingesetzt. Ist das ganze Grundkapital einer AG oder Kommandit-AG bzw. das Stammkapital einer GmbH Gegenstand der Nutzniessung, so gilt der im Handelsregister eingetragene Betrag. Kommen noch weitere Werte dazu, etwa bei der Nutzniessung an

666 Blumer/Graf, S. 102, 390 – Höhn, Steuerrecht, § 15, N 47 – Reimann/Zuppinger/Schärer, § 19 lit. b StG, N 97

667 Zu dieser Frage geben auch die Weisung des Regierungsrates zu seinem Antrag für ein neues ZH-StG (Amtsblatt 1949, S. 742 ff.) und das Prot. KR von 1949, S. 2370 ff. keine weiteren Aufschlüsse.

668 Blumenstein, System, S. 157

669 Vgl. vorne I., C., b) auf S. 135 f.

einer anderen Kapitalgesellschaft, oder sind lediglich einzelne Gegenstände der Nutzniessung unterworfen, so werden die Vorschriften über die Vermögensbemessung sinngemäss angewendet⁶⁷⁰. Bilanziert wird somit grundsätzlich der *Verkehrswert*, wobei dies im Fall von regelmässig gehandelten Wertpapieren der Kurswert, bei anderen der innere Wert sein kann. Immaterialgüterrechte werden höchstens zu ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert⁶⁷¹, während bei Forderungen vom Nennwert auszugehen ist. Für unbewegliches Vermögen gilt grundsätzlich der Verkehrswert, der nach Massgabe des Real- und des Ertragswertes ermittelt wird. Eine Ausnahme besteht für land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, die zum Ertragswert bewertet werden⁶⁷².

1.2. In zeitlicher Hinsicht

Für die Kapitalsteuer gilt in der Regel das gleiche *Stichtagprinzip* wie für die allgemeine Vermögenssteuer. Massgebender Zeitpunkt ist meist der Beginn der Steuer- bzw. Veranlagungsperiode⁶⁷³. Im Kanton Zürich ist es der letzte Tag der vorangegangenen Bemessungsperiode⁶⁷⁴. Im Kanton Basel-Stadt wird aber nicht wie bei der allgemeinen Vermögenssteuer auf den Beginn der dort auf die Steuerperiode folgenden Veranlagungsperiode abgestellt, sondern auf das Ende des letzten ihr vorangegangenen Geschäftsjahres. Insofern unterscheidet sich auch die Bemessung des Geschäftsvermögens, das beim Nutzniesser als Selbständigerwerbendem der Vermögenssteuer unterworfen wird, von dem als Kapital besteuerten Geschäftsvermögen der juristischen Person⁶⁷⁵.

2. Steuermass

Die meisten Kantone erheben die Kapitalsteuer zu einem proportionalen *Steuer-satz*⁶⁷⁶, bei einzelnen ist er jedoch progressiv⁶⁷⁷. In fast allen Kantonen gilt auch

670 Blumenstein, System, S. 231

671 Reimann/Zuppinger/Schärner, § 33 StG, N 8 und § 45 StG, N 22

672 Höhn, Steuerrecht, § 21, N 16–18 – Zuppinger, Liegenschaftshändler, S. 56 f. – Gygax, Bd. 1, S. 191 und 200 – Schädler, S. 78 ff. – Reimann/Zuppinger/Schärner, § 34 StG, N 5 ff. und § 35 StG, N 5 ff. sowie Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, EB, § 34 StG, N 25 ff. – Grüninger/Studer, S. 389 ff. – Gruber, Komm. zu Art. 54 BE-StG, Ziff. 2 – Weidmann, S. 125

673 Vgl. vorne B., c), 1.2. sowie Höhn, Steuerrecht, § 25, N 9 – BE-StG 69 II – SG-StG 87

674 Reimann/Zuppinger/Schärner, § 53 StG, N 5 und § 56 StG, N 16

675 Grüninger/Studer, S. 451/52

676 ZH, LU, UR, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, AG, TI, VD, VS, NE, GE

677 In OW und TG nur zwei Stufen, BE und JU mehr (GR erhebt auch für Kapitalgesellschaften eine Vermögenssteuer – StG 57 und 58)

ein von den Gemeinden festgelegter *Steuerfuss* in Prozenten der einfachen Staatssteuer.

§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten

I. Ertragseinkommen

A. Im allgemeinen

Das Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsverhältnis hat nicht nur für den Berechtigten, sondern auch für den Belasteten steuerliche Auswirkungen. So entfallen auf den Belasteten bei der eigentlichen Nutzniessung oder dem Verfügungsnießbrauch im allgemeinen die ausserordentlichen und beim Wohnrecht zum Teil auch die ordentlichen Aufwendungen, die er jeweils von seinem Bruttoeinkommen abziehen kann. An Einkünften können ihm aus der belasteten Substanz entweder unmittelbar realisierte *Gewinne* und bei einer Partizipierung auch *Erträge* oder mittelbar das vom Berechtigten für den Nutzen und Gebrauch des Gegenstandes geleistete *Entgelt* zufließen. Von den unmittelbar oder mittelbar aus der belasteten Substanz zugetrossenen Einkünften sind die für die Einräumung der Berechtigung oder für die Veräusserung der Substanz erhaltene *Entschädigung* sowie die *Rückzahlung* von ausgeliehenem oder investiertem Kapital zu unterscheiden. Diese Einkünfte sind nicht mit einem Vermögenszuwachs auf seiten des Belasteten verbunden, sondern stellen lediglich eine *Vermögensumlagerung* dar.

Im folgenden soll nur auf Abweichungen zur Steuerpflicht des Berechtigten in bezug auf das Steuerobjekt eingegangen werden. Für die subjektive Steuerpflicht und die Bemessung gilt das beim Berechtigten Gesagte sinngemäss auch beim Belasteten, so dass diesbezüglich auf § 1, I., B., b) und c) sowie C., b) und c) verwiesen werden kann.

B. Einkommenssteuer

1. Privatvermögen

1.1. Einkünfte

Unmittelbar aus der belasteten Substanz können *Gewinne* in erster Linie durch deren Veräusserung erzielt werden. Dabei sind die auf beweglichem Vermögen realisierten Gewinne in den meisten Kantonen steuerfrei, während auf den Gewin-

nen auf unbeweglichem Vermögen fast überall eine Sondersteuer erhoben wird⁶⁷⁸. Der Einkommenssteuer unterliegen diese Gewinne nur in den seltensten Fällen. Wird der Gewinn statt dessen aus einem *partiarischen Rechtsverhältnis* realisiert, kommt dagegen grundsätzlich die Einkommenssteuer zur Anwendung⁶⁷⁹. Während der durch Veräusserung erzielte Gewinn dem belasteten Eigentümer zufließt und auch von diesem zu versteuern ist, stellt sich beim Gewinn aus einem partiarischen Rechtsverhältnis in erster Linie die Frage, ob er als laufender Ertrag dem Nutzniesser oder als Folge einer Wertvermehrung der belasteten Substanz dem Eigentümer zukommt. Diese Frage ist oft nicht einfach zu beantworten, aber z.B. in bezug auf die *Gratisaktien* doch mehrheitlich zugunsten des Eigentümers entschieden worden. In jenen Kantonen, die die Gratisaktien als Einkommen besteuern, ist somit der Eigentümer als ihr Empfänger steuerpflichtig, während der Nutzniesser als der in der Folge daran Berechtigte die Erträge daraus zu versteuern hat⁶⁸⁰. Bei einem ausschliesslichen *Wohnrecht* trifft den Belasteten ohne andere Abrede keine Einkommenssteuerpflicht. Beschränkt sich das Wohnrecht aber nur auf einen Teil der Wohnung, einen sogenannten Winkel im Hause, so muss sich der belastete Eigentümer selbstverständlich den Mietwert des von ihm benützten Wohnungsanteils bzw. den Teil des von dritter Seite dafür erhaltenen Mietzinses als Einkommen anrechnen lassen, der nicht Entschädigung für die Abnutzung darstellt⁶⁸¹.

Ausser einer direkten Partizipierung des Belasteten an den Nutzniessungserträgen ist auch denkbar, dass der Belastete vom Berechtigten ein *Entgelt* für den Nutzen und Gebrauch des Gegenstandes erhält. Insoweit, als es sich dabei nicht um die Entschädigung für das eingeräumte Recht⁶⁸² oder die mit dem Nutzen oder Gebrauch verbundene Abnutzung der Sache bzw. die durch die Amortisation des Rechts bedingte Wertverminderung handelt, wird dieses Entgelt dem Belasteten als Bruttoeinkommen zugerechnet.

1.2. Abzüge

Der belastete Eigentümer hat aufgrund der zivilrechtlichen Lastenverteilung bei der *Nutzniessung* die ausserordentlichen Reparaturen, d.h. solche, die nicht laufend auftreten, sowie Kapitalrückzahlungen und einmalige oder zumindest ausserordentliche Abgaben zu übernehmen. Beim *ausschliesslichen Wohnrecht* gilt in bezug auf

678 Vgl. 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.1. auf S. 51 ff.

679 Grüniger/Studer, S. 222

680 Vgl. § 1, I., B., a), 1.2.1. auf S. 117 ff.

681 Höhn, Steuerrecht, § 16, N 40 — Känzig, Art. 21 WStB, N 59 mit kantonalen Entscheiden

682 Diese stellt lediglich eine Vermögensumlagerung dar — Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. f StG, N 10 — anders dagegen § 19 lit. c und d StG, N 20 und 17, wonach die ganze vom Berechtigten geleistete Vergütung Einkommen des Belasteten ist.

den Unterhalt der Wohnung eine entsprechende Regelung. Der mit dem Wohnrecht Belastete hat aber ausser für die aussergewöhnlichen Reparaturen an Wohnung und Gebäude noch für die Versicherungsprämien des Gebäudes und die Zinsen der auf der Liegenschaft lastenden Kapitalschuld sowie für sämtliche mit dem Grundstück verbundenen Steuern und anderen Abgaben aufzukommen. Hat der Wohnberechtigte statt einer eigenen Wohnung nur ein *Mitbenutzungsrecht*, einen Winkel im Haus, trägt der damit Belastete mangels anderer Abrede auch die Kosten des gewöhnlichen Unterhalts. Soweit der belastete Eigentümer für diese ihm zufallenden Aufwendungen tatsächlich aufkommt, kann er sie von seinem Bruttoeinkommen auch dann abziehen, wenn ihm aus dem Rechtsverhältnis bzw. dem belasteten Vermögen wert keine Einkünfte zufließen⁶⁸³.

2. Geschäftsvermögen

Für die dem Belasteten zufallenden Einkünfte und Aufwendungen gilt grundsätzlich dasselbe wie beim Privatvermögen. Die unmittelbar aus dem belasteten Vermögen oder nur mittelbar über den Berechtigten zufließenden Einkünfte stellen immer dann Geschäftseinkommen dar, wenn der Belastete nach wie vor einen Geschäftsbetrieb führt, zu dem der mit einer Nutzniessung oder Wohnberechtigung belastete Gegenstand als Anlagevermögen gehört.

Zu den Aufwendungen, die auch im Rahmen des Privatvermögens als Abzug geltend gemacht werden können, kommt bei dem als Geschäftsinhaber oder Teilhaber einer Personengesellschaft tätigen Belasteten noch die Möglichkeit der *Abschreibungen* und *Rückstellungen*. Von dieser Möglichkeit kann er jedoch nur Gebrauch machen, wenn der Berechtigte nicht seinerseits die belastete Vermögenssubstanz im Rahmen seines Geschäftsvermögens verwendet. Tut er das nämlich als Nutzniesser, so kann er die Abschreibungen und Rückstellungen als der für das Vermögen ausschliesslich Steuerpflichtige geltend machen⁶⁸⁴. Steht dem Berechtigten dagegen lediglich ein Wohnrecht zu, so wird ihm die Vermögenssteuer für die von ihm bewohnte Liegenschaft in der Praxis kaum je angerechnet⁶⁸⁵. Sollte dies aber doch einmal der Fall sein, kann die Wohnung nicht wie eine Nutzniessung im Rahmen der Unternehmung gebraucht werden. Der Wohnberechtigte wird also auch dann nicht in der Lage sein, Abschreibungen oder Rückstellungen im Zusammenhang mit der belasteten Liegenschaft geltend zu machen.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass Abschreibungen und Rückstellungen nur dann von einem Belasteten als Aufwand von seinen Geschäftseinkünften abgezogen werden können, wenn der Gegenstand aus seinem Anlage-

683 Dies gehört zum allgemein anerkannten Begriff des Reineinkommens - Höhn, Steuerrecht, § 13, N 11, 14 und 56 - Blumenstein, System, S. 154/55.

684 Vgl. § 1, I., B., a), 2.3. auf S. 129

685 Vgl. § 1, II., B., a), 1.1. auf S. 140 ff.

vermögen *entweder* mit einem *Wohnrecht* belastet ist *oder* im Falle einer Nutzniessung *nicht* in der Unternehmung des Nutzniessers als *Geschäftsvermögen* eingesetzt wird.

C. Ertragssteuer

Ist der Belastete eine Kapitalgesellschaft oder je nach Kanton⁶⁸⁶ auch eine andere juristische Person und steht dem Berechtigten eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht an einem Gegenstand seines Anlagevermögens zu, so werden die ihm daraus zufließenden Einkünfte wie auch die damit verbundenen Aufwendungen bei seinem Ertrag mitberücksichtigt.

Wie schon bei der als Selbständigerwerbender tätigen natürlichen Person, ergibt sich der Ertrag als steuerbegründender Tatbestand bei der buchführenden juristischen Person aus dem Vermögensstandsgewinn der Bilanz, der seinerseits von der Bilanzierung des belasteten Vermögenswertes abhängt. In der *kaufmännischen Bilanz* wird dieser Wert als ein mindestens um den Kapitalwert der Berechtigung vermindelter Wert bilanziert, oder der Kapitalwert wird als Last auf der Passivseite aufgeführt. Für die *Steuerbilanz* ist aber zu *unterscheiden* zwischen Gegenständen des Anlagevermögens, die mit einer *Nutzniessung*, und solchen, die mit einem *Wohnrecht* belastet sind. Da der Nutzniesser von Gesetzes wegen den belasteten Vermögenswert zu versteuern hat, kann dieser in der Steuerbilanz nicht aufgeführt sein. Weitere *Abschreibungen* durch den Belasteten werden somit steuerlich *nicht* anerkannt. Ist der Gegenstand statt dessen mit einem Wohnrecht belastet, wird der in der kaufmännischen Bilanz aufgeführte Wert entsprechend der Besteuerung des Berechtigten in der Steuerbilanz des Belasteten entweder belassen oder nach oben bzw. unten korrigiert. Während aus der Bilanz aber nur der steuerbare Reingewinn ersichtlich ist, gibt die Erfolgsrechnung über die einzelnen Ertrags- und Aufwandelemente Auskunft.

Unter den übrigen juristischen Personen sind nicht alle eintrags- und damit buchungspflichtig⁶⁸⁷. So sind gemeinnützige Genossenschaften, Vereine ohne kaufmännischen Betrieb sowie kirchliche und Familienstiftungen nicht eintragsbedürftig. Führen sie nicht freiwillig Buch, muss in jenen Kantonen, die sie nicht der Einkommens- und Vermögenssteuer, sondern der Ertrags- und Kapitalsteuer unterwerfen, statt dessen die Vermögensaufstellung sowie die Einkommensberechnung herangezogen werden.

686 ZH, SH, GL, AR, SG, GR, VS und GE – vgl. § 1, I., C., a) auf S. 134 f.

687 OR 957

II. Vermögen bzw. Kapital

A. Im allgemeinen

Anders als beim Berechtigten bildet das belastete Vermögen beim Belasteten nicht nur eine sichere Einnahmequelle, sondern durch die Verwertbarkeit auch einen ökonomischen Rückhalt. Wohl in erster Linie wegen der zivilrechtlichen Lastenverteilung⁶⁸⁸ hat aber der Steuergesetzgeber bei der *Nutzniessung* den Berechtigten für vermögenssteuerpflichtig erklärt. Dieselbe Vermögenssubstanz kann daher beim Belasteten nicht auch noch besteuert werden, obschon sie an sich eher sein fundiertes Einkommen darstellt, als dasjenige des Berechtigten. Im Gegensatz zur *Nutzniessung* sieht das Zivilrecht beim *Wohnrecht* die Vermögenssteuerpflicht des Belasteten vor. Da die kantonalen Steuergesetze diesbezüglich keinerlei Vorschriften kennen, muss nach den allgemeinen Grundsätzen des Vermögenssteuerrechts der Belastete im Umfang des ihm verbliebenen Vermögenswertes steuerpflichtig sein. Diese Auffassung wird aber in der Praxis nur teilweise befolgt. Vorwiegend gilt vielmehr, dass der Belastete die ganze Vermögenssteuer zu tragen hat und den Kapitalwert der Belastung nicht als Aufwand geltend machen kann⁶⁸⁹.

B. Vermögenssteuer

Grundsätzlich hat der Nutzniesser kraft Gesetzes das Nutzniessungsvermögen alleine zu versteuern und somit auch das Recht, sämtliche auf dem Vermögen lastenden Schulden als Passiven von seinem Bruttovermögen abzuziehen. Eine *Ausnahme* besteht lediglich für die auf dem Nutzniessungsgegenstand lastenden *persönlichen* Schulden des belasteten Eigentümers. Obschon er den Nutzniessungsgegenstand nicht versteuert, kann der Belastete diese Schulden von seinen *übrigen* Aktiven abziehen⁶⁹⁰. Der mit dem Wohnrecht Belastete hat dagegen in der Regel die auf die Liegenschaft entfallende Vermögenssteuer sowie dort, wo noch eine zusätzliche Liegenschafts- oder Grundsteuer erhoben wird, auch diese zu tragen.

688 ZGB 765 I – vgl. § 1, II., A., 1. auf S. 138

689 Reimann/Zuppinger/Schärer, § 39 StG, N 26. Als korrekt wird der Wohnberechtigte auch auf dem Kapitalwert der Berechtigung nicht besteuert – Bosshardt, S. 173 – vgl. aber nun RB 76, Nr. 46.

690 Nach dem Prinzip der Gesamtvermögenssteuer ist der Schuldenabzug nicht auf bestimmte Vermögenswerte beschränkt. Die Gesamtschulden werden gegen das Bruttovermögen aufgerechnet, ohne dass zwischen den einzelnen Aktiv- und Passivposten ein Zusammenhang zu bestehen braucht – Blumenstein, System, S. 195, 201/02 – Höhn, Steuerrecht, § 21, N 6 ff.

C. Kapitalsteuer

Gehört das mit einer Nutzniessung oder auch mit einem Wohnrecht belastete Vermögen zum Anlagevermögen einer *juristischen Person*, so ist dieser Belastete, insbesondere als Kapitalgesellschaft, in den meisten Kantonen einer besonderen Kapitalsteuer unterworfen⁶⁹¹.

Da die Kapitalgesellschaften (AG, Kommandit-AG, GmbH) im Handelsregister eingetragen sein müssen⁶⁹², kann für die Steuererhebung zumeist auf die allgemeinen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung zurückgegriffen werden⁶⁹³. Soweit nicht buchführungspflichtige juristische Personen überhaupt der Kapitalsteuer unterworfen sind und nicht etwa freiwillig Buch führen, wird wie beim nicht buchführenden Selbständigerwerbenden auf eine Vermögensaufstellung und auf Einkommensberechnungen abgestellt. In beiden Fällen muss aber zwischen der eine möglichst vorsichtige, zumindest realistische Bewertung anstrebenden *kaufmännischen Bilanz* und der zwar kaufmännische Grundsätze beachtenden, in erster Linie aber die Vorschriften des Steuergesetzes befolgenden *Steuerbilanz* unterschieden werden. In der kaufmännischen Bilanz darf der belastete Vermögenswert nur zu seinem künftigen Verkehrswert, d.h. entweder als Restwert unter Abzug des Kapitalwertes der Belastung oder zu seinem vollen Wert, aber unter Berücksichtigung des Kapitalwertes auf der Passivseite aktiviert werden. Eine Rückstellung wie bei der Berechtigung drängt sich aber meines Erachtens nicht auf⁶⁹⁴.

Da der *Nutzniesser* als natürliche Person oder vermögenssteuerpflichtige juristische Person aufgrund aller kantonaler Steuergesetze den belasteten Vermögenswert alleine zu versteuern hat, entfällt hier eine Steuerpflicht des Belasteten. Ist

691 Ausser dem Kt. GR, der nur für die Holding- und Domizilgesellschaften eine Kapitalsteuer kennt (GR-StG 62), besteuern alle Kantone die Kapitalgesellschaften aufgrund ihres Grund- oder Stammkapitals sowie der offenen und meist auch gewisser stiller Reserven – vgl. § 1, II., C., a). Obschon zahlreiche Kantone die Genossenschaft ebenfalls einer Kapitalsteuer unterwerfen, wird diese in manchen Kantonen nicht auf dem (variablen) Grundkapital und den Reserven, sondern auf dem Reinvermögen erhoben. Eine eigentliche Kapitalsteuer für Genossenschaften erheben aber ZH-StG 48, vgl. Zuppinger/Schärfer/Fessler/Reich, EB, § 47 StG, N 1 2. BE-StG 62, vgl. Gruber, S. 150. LU-StG 50 in Verb. mit 54. FR-LIC 1 lit. c in Verb. mit 88. SO-StG 58, 63, wobei für Selbsthilfegenossenschaften der Tarif für natürliche Personen gilt, 68. BS-StG 71 I lit. c und d. BL-StG 60. SH-StG 56. SG-StG 73 lit. c, vgl. Weidmann, S. 142. AG-ASTG 16. TI-LT 78. VD-LID 53 I in Verb. mit 57. VS-LF 95, RA 28. NE-LID 55 in Verb. mit 57. GE-LCP 68 lit. a. JU-LID 74 in Verb. mit 81. Auch wenn die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, wie im Kanton Zürich, ebenfalls einer Kapitalsteuer unterworfen sind (StG I lit. b), wird sie doch zumeist vom Reinvermögen erhoben. ZH-StG 47 I lit. b und II. Eine Ausnahme besteht für die Vereine in BS-StG 70. vgl. dazu Grüniger/Studer, S. 442/43. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen aufgrund der Einlagen und der Reserven besteuert in GL-StG 41 in Verb. mit 44. Einer besonderen Kapitalsteuer sind die Stiftungen in UR-StG 46, SZ-StG 41 und ZG-StG 41 unterworfen. Auch in bezug auf Holding-, Domizil- und Beteiligungsgesellschaften bestehen Abweichungen von der ordentlichen Kapitalsteuer für Kapitalgesellschaften.

692 OR 640, 764 II, 780

693 OR 957–964

694 Vgl. § 1, II., B., a), 2.1., S. 147 – Blumer/Graf, S. 93

der als Nutzniesser Berechtigte aber ebenfalls eine der Ertrags- bzw. Kapitalsteuer unterliegende juristische Person, so stellt sich die Frage, ob die Bestimmung für die allgemeine Vermögenssteuer auf die Kapitalsteuer entsprechend anzuwenden ist. Nimmt man an, dass letztere ein Spezialfall der ersteren ist⁶⁹⁵, bleibt der in der kaufmännischen Bilanz aufgeführte Wert in der Steuerbilanz unberücksichtigt. Sonst würde unter Umständen sowohl bei der berechtigten als auch bei der belasteten kapitalsteuerpflichtigen juristischen Person auf die kaufmännische Bilanz abgestellt. Auch mit dieser Lösung würde die gesamte belastete Vermögenssubstanz steuerlich erfasst.

Steht dem Berechtigten ein *Wohnrecht* zu, bestehen keine besonderen Steuervorschriften, so dass für eine allfällige Berichtigung der kaufmännischen Bilanz des Belasteten auf die Besteuerung des Berechtigten im konkreten Einzelfall abgestellt werden muss. Es könnte allerdings auch die Ansicht vertreten werden, dass sich die Bemessungsgrundlagen unabhängig von der Besteuerung des Berechtigten aus der Buchhaltung und Bilanz des Belasteten zu ergeben hätten. Dabei könnte die zu besteuende Vermögenssubstanz aber entweder gar nicht oder doppelt erfasst werden.

695 Vgl. § 1, II., C., a), S. 152 – Blumenstein, System, S. 157

3. TEIL

Bundessteuern: Wehrsteuer¹

¹ Im Rahmen der Bundessteuern wird hier nur die Wehrsteuer behandelt, obschon das Nutzniessungsverhältnis auch bei weiteren dem Bund aufgrund von BV 3 vorbehaltenen Steuern – vgl. Höhn, Steuerrecht, § 4, N 36 und 37 – eine Rolle spielt. Bei der *Verrechnungssteuer* z.B. hat nicht der belastete Eigentümer, sondern der Nutzniesser Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer – VStG 21 – vgl. Pfund, Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Bd. 1, VStG 21 Abs. 1 lit. a, insbes. Ziff. 3 – Höhn, Steuerrecht, § 28, N 30. Bei der *Stempelabgabe* bildet die Begründung oder der Wegfall einer Nutzniessung keinen abgabepflichtigen Vorgang im Sinne von StG 13 – Höhn, Steuerrecht, § 33, N 29 – Pfund, a.a.O., II. Teil, Bd. 1, StG 13 Abs. 1 und 2, Ziff. 1 – Amstutz/Wyss, Komm. zu aStG 33, Ziff. 2.

1. Kapitel

Besteuerung der Rechtsübertragung

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB bilden Kapitalgewinne steuerbares Einkommen, wenn sie im Betrieb einer zur *Führung kaufmännischer Bücher* verpflichteten Unternehmung² bei der Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden. Im übrigen bleiben Kapitalgewinne im Rahmen der Wehrsteuer unbesteuert³.

Die *Einräumung* von *Nutzniessung* oder *Wohnrecht* wird aber in der Wehrsteuerpraxis im allgemeinen *nicht* als ein Kapitalgewinn auslösender *Realisationsvorgang* angesehen. Die dem Eigentümer für die Rechtseinräumung geleistete Vergütung wird demzufolge je nach der Art des belasteten Vermögens aufgrund von Art. 21 Abs. 1 lit. b oder c WStB als sein *Einkommen* besteuert⁴. Dabei ist unerheblich, ob die Vergütung dem Eigentümer als einmalige oder periodische Leistung zukommt. Obschon er durch die Belastung eine Vermögenseinbusse erleidet, wird auch die in Form einer einmaligen Leistung ausgerichtete Vergütung nicht etwa im Umfang des Kapitalwertes der Berechtigung als blosse Vermögensumlagerung steuerfrei gelassen, sondern vollumfänglich als sein Einkommen besteuert⁵.

Wird die *Nutzniessung an Geschäftsaktiven* einer *buchführungspflichtigen* Unternehmung begründet, so ist nach der herrschenden Auffassung eine *Kapital- bzw. Liquidationsgewinnbesteuerung* der dafür erhaltenen Vergütung denkbar. Voraussetzung ist allerdings, dass die Vermögensstücke durch die Rechtsbegründung aller Voraussicht nach endgültig aus dem Geschäftsvermögen des Eigentümers

2 Der Buchführung unterliegt, wer zur Eintragung ins Handelsregister verpflichtet ist (OR 957). Gemäss OR 934 I in Verb. mit HRVO 52 ff. gilt dies für Handels- und Fabrikations- oder andere nach kaufmännischer Art geführte Gewerbe, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen und einen jährlichen Mindestumsatz von Fr. 100'000. erreichen (HRVO 54). Wer sich freiwillig im Handelsregister eintragen lässt, ist nicht buchführungspflichtig BGE 79 I 58.

3 Zuppinger, StR 31, S. 15 f. – Weidmann, StR 19, S. 141 und 144 ff.

4 Wie die Entschädigung für die Einräumung eines Baurechts, wird auch diese Vergütung steuerlich den Miet- oder Pachtzinsen entsprechend behandelt – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 49, 52 und 58 – Zuppinger, StR 31, S. 15.

5 Vgl. dazu Riemer, S. 117 ff. mit zitierten Entscheiden – Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 63, 86, sowie Känzig, EB, Art. 21 WStB, N 50, 54, wobei die Vergütung, ob als einmalige oder periodische Leistung ausgerichtet, einem Miet- bzw. Pachtzins gleichgesetzt wird. Unrichtig ist m.E. die vom Bundesgericht – ASA 29, S. 132 vertretene Auffassung, der Eigentümer sei mit der Einräumung der Dienstbarkeit (hier ein Baurecht) wirtschaftlich nicht belastet. Im Umfang des Kapitalwertes der Berechtigung besteht nämlich eine wirtschaftliche Belastung (nicht gerechnet die durch die Belastung erschwerte Veräusserbarkeit des belasteten Vermögens), die in diesem Umfang durch die Vergütung nur ausgeglichen wird. Einkommen bildet somit nur der den Kapitalwert übersteigende Teil der Vergütung.

ausscheiden⁶. Im Grunde genommen wird dabei nicht etwa die Nutzniessungsbegründung als ein der Veräußerung oder Verwertung entsprechender Vorgang eingestuft. Massgebend ist vielmehr die Tatsache, dass der *Eigentümer* die Führung des Geschäftsbetriebes *endgültig aufgibt* und damit die Vermögensstücke praktisch von seinem Geschäfts- in sein Privatvermögen überführt⁷.

Ganz allgemein gilt es bei der Nutzniessung an einem Geschäftsbetrieb aber zu unterscheiden zwischen Vermögensstücken des Anlage- und solchen des Umlaufvermögens. Soweit die Vermögensstücke des *Umlaufvermögens* aufgrund einer uneigentlichen Nutzniessung in das Eigentum des Nutzniessers übergehen, liegt eine Veräußerung im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB vor. Im Rahmen des Geschäftsvermögens eines zur Buchführung verpflichteten Eigentümers wird der den Buchwert übersteigende Teil der Vergütung als Kapitalgewinn der Einkommensbesteuerung unterworfen. Ist der Eigentümer aber *nicht buchführungspflichtig*, bleibt dieser Kapitalgewinn *unbesteuert*. Die für Vermögensstücke des Umlaufvermögens geleistete Vergütung sollte meines Erachtens auch dann unbesteuert bleiben bzw. bei einem buchführungspflichtigen Eigentümer als Kapitalgewinn besteuert werden, wenn an ihnen Dispositionsniessbrauch begründet wird⁸. Mit der Aufgabe des Verfügungsrechtes hat der die Nutzniessung an seinem Geschäftsbetrieb bestellende Eigentümer nämlich den Betrieb mit Bezug auf diese Vermögensstücke praktisch aufgegeben. Bei der Nutzniessungsbegründung an einem ganzen Geschäftsbetrieb kann somit hinsichtlich des Umlaufvermögens von einer Liquidation durch den Besteller der Nutzniessung gesprochen werden.

Am *Anlagevermögen* des Geschäftsbetriebes wird dagegen im allgemeinen eine eigentliche Nutzniessung begründet. Hier ist ein Abstellen auf die bei der Verpachtung von Geschäftsbetrieben entwickelte Auffassung⁹ gerechtfertigt, wonach immer dann eine *Liquidation* des Geschäftsvermögens durch den die Nutzniessung bestellenden Eigentümer anzunehmen ist, wenn seine spätere *Rückkehr zur Selbstbewirtschaftung* praktisch *ausgeschlossen* ist. Dabei ist der den Kapitalwert der Berechtigung übersteigende Teil der Vergütung beim buchführungspflichtigen Besteller als Kapitalgewinn zu besteuern, während er beim nicht der Buchführungspflicht unterliegenden Besteller *steuerfrei* bleibt¹⁰.

6 Die Nutzniessung wird auch hier – vgl. FN 4 – wie die Verpachtung behandelt – Masshardt, ASA 26, S. 164 f. ders., Komm. zu Art. 43 WStB, Ziff. 23 lit. c – Känzig, EB, WStB 21, N 88 auf S. 62.

7 Wie bei den kant. Steuern – vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.3.2. –, ist auch bei der Wehrsteuer die Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Pflichtigen ein Realisationsvorgang – vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 43 WStB, Ziff. 23 lit. a – Känzig, EB, Art. 21 WStB, N 97.

8 Vgl. zu den am Umlaufvermögen begründbaren Nutzniessungsarten unter 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.2.1. auf S. 61 f.

9 Vgl. FN 6

10 Bei der Einräumung eines Wohnrechts ist eine derartige Geschäftsaufgabe nur denkbar, wenn der Eigentümer bei der Auflösung seines Unternehmens einen Teil des Geschäftsvermögens veräußert und am anderen Teil, beispielsweise einer Geschäftslienshaft, ein Wohnrecht begründet. Die für die Einräumung des Wohnrechts erhaltene Vergütung kann

Ist eine spätere *Rückkehr zur Selbstbewirtschaftung* durch den Besteller oder eine ihm nahestehende Person bei der Nutzniessungsbegründung *nicht auszu-schliessen*, wird der allfällige Kapital- bzw. Liquidationsgewinn bis zu dem Zeitpunkt *aufgeschoben*, an dem sich aus irgendeinem Grund ergibt, dass weder der Eigentümer noch eine ihm nahestehende Person den Geschäftsbetrieb je wieder aufnimmt. Die zu diesem Zeitpunkt realisierten Kapitalgewinne werden natürlich nicht bei dem das Geschäft führenden Nutzniesser, sondern bei dem sie effektiv erzielenden buchführungspflichtigen Eigentümer als Einkommen besteuert¹¹. Ist der Eigentümer nicht buchführungspflichtig und sind die von ihm erzielten Kapitalgewinne daher steuerfrei, wird es ihm allerdings kaum möglich sein, die bereits bei der Nutzniessungsbegründung auf der erhaltenen Vergütung entrichtete Einkommenssteuer zurückzufordern¹².

aber auch dann noch als fortgesetztes Erwerbseinkommen des Wohnrechtsbestellers qualifiziert werden vgl. Masshardt, Komm. zu Art. 43 WStB, Ziff. 13. Wird das Geschäft dagegen weitergeführt, der einem Beteiligten nahestehenden Person jedoch an der Geschäftsliegenschaft ohne entsprechende Gegenleistung ein Wohnrecht eingeräumt, kann der die Gegenleistung übersteigende Kapitalwert des Wohnrechts als verdeckte Gewinnausschüttung besteuert werden — ASA 20, S. 362 ff. Dasselbe muss auch für die Begründung einer Nutzniessung an Geschäftsvermögen gelten, wenn der Nutzniesser Beteiligter ist oder einem Beteiligten nahesteht und keine entsprechende Gegenleistung erbringt.

11 Dieser kann aber aufgrund von ZGB 765 III zur Tilgung dieser zusätzlichen Steuerschuld Gegenstände des Nutzniessungsgutes verwerten (was erneut steuerbaren Kapitalgewinn nach sich ziehen kann) — vgl. auch Masshardt, ASA 26, S. 165.

12 Zum Revisionsbegehren im Wehrsteuerverfahren: Masshardt, Komm. zu Art. 99 WStB, Ziff. 14

2. Kapitel

Besteuerung des Rechtsverhältnisses

§ 1 Die Steuerpflicht des Berechtigten

I. Ertragseinkommen

A. Im allgemeinen

1. Der Vermögenszufluss als Grundlage

Wie schon die kantonalen Einkommenssteuern, erfasst auch die Wehrsteuer als *Gesamteinkommenssteuer* sämtliche Vermögenszugänge, die dem Steuerpflichtigen während der für die Wehrsteuer besonders festgelegten Bemessungsperiode zugehen¹³. Nach dem Grundsatz, dass die Steuer von derjenigen Person zu entrichten ist, die über die Einkünfte *frei verfügen* kann, sind die Vermögenszugänge dem *Nutzniesser* zuzurechnen. Dies wird für die Einkommenssteuer noch ausdrücklich in Art. 21 Abs. 5 WStB festgehalten, während es sich für die Ertragssteuer lediglich aus dem besagten Grundsatz und dem sich in Art. 3 Ziff. 3 lit. a und b WStB dokumentierenden Willen des Gesetzgebers, die juristische der natürlichen Person als Nutzniesser gleichzustellen, ergibt. Obschon das *Wohnrecht* nirgends im WStB erwähnt ist, wird der im Gebrauch der Wohnung liegende *Vermögensvorteil* des Berechtigten als dessen Einkommen besteuert. Als Bruttoeinkommen ist der *Mietwert* der Wohnung anzunehmen, von dem der Wohnberechtigte dann wie der Nutzniesser seine Aufwendungen abziehen kann¹⁴.

Soweit die Einkünfte aus dem Nutzniessungsgut aber keine Erträge oder Gewinne, sondern Kapitalrückzahlungen, wie etwa bei belasteten Forderungen, darstellen oder wenn es sich zwar um Gewinnausschüttungen handelt, diese aber kraft Zivilrechts dem Belasteten zukommen, wie die Gratisaktien, so kann der Nutzniesser darüber *nicht frei verfügen* und versteuert es demzufolge auch nicht als Einkommen¹⁵.

13 Die Bemessungsperiode sind jeweils die der Veranlagung bzw. Steuerperiode vorangegangenen zwei Jahre sowohl für Einkommens (WStB 41) als auch für Ertragssteuer (WStB 58) – vgl. auch Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 1 – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 1.

14 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 53 und Art. 22 WStB, N 48

15 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 63 und 68 – ASA 28, S. 161 ff. – Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 157 – vgl. auch 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., A., 1. auf S. 114

2. Die Behandlung des Berechtigten als Eigentümer

In bezug auf die Vermögensvorteile, die dem Berechtigten aufgrund seiner Rechtsstellung aus dem belasteten Vermögen zukommen, wird er bereits nach den allgemeinen Grundsätzen der Einkommens- bzw. Ertragssteuer wie ein Eigentümer behandelt. Da bei der Einräumung einer *Nutzniessung* an einem Unternehmen die belastete Vermögenssubstanz in den meisten Fällen Geschäftsvermögen des Belasteten bleibt, ist aber der Abzug von Abschreibungen oder Rückstellungen durch den geschäftsführenden Nutzniesser nur möglich, wenn davon ausgegangen wird, dass er unter dem Aspekt des Steuerrechts die Stellung des Eigentümers einnimmt. Die aufgrund des Zivilrechts vorgesehene Lastenverteilung, wonach der Nutzniesser alle auf der belasteten Vermögenssubstanz periodisch erhobenen Steuern und anderen Abgaben, also auch die Vermögenssteuern, trägt, hat darauf keinen Einfluss. Es bedarf vielmehr einer ausdrücklichen Bestimmung im WStB, dass nicht der belastete Eigentümer, sondern der Nutzniesser die Vermögenssteuer zu tragen hat¹⁶. Diese Bestimmung findet sich im WStB wie in den kantonalen Steuergesetzen nur im Rahmen der Vermögenssteuer¹⁷. Auf die der Kapitalsteuer unterliegenden Nutzniesser kann sie daher nur mit der Begründung ausgedehnt werden, dass es sich bei der Kapitalsteuer um eine Spezialsteuer der Vermögenssteuer handelt¹⁸. Nur so lässt sich der Abzug für Abschreibungen und Rückstellungen vom Bruttoertrag der als Nutzniesser berechtigten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft rechtfertigen. Da sich das *Wohnrecht* schon von der zivilrechtlichen Begriffsumschreibung her auf natürliche Personen beschränkt, der WStB aber das Vermögen natürlicher Personen nicht besteuert, erübrigt sich hier die im kantonalen Steuerrecht aufgeworfene Frage der Vermögensbesteuerung des Wohnberechtigten. Ob der Wohnberechtigte wie ein Eigentümer behandelt wird, richtet sich ausschliesslich nach der im Zivilrecht vorgesehenen Lastenverteilung zwischen ihm und dem belasteten Eigentümer.

¹⁶ Vgl. auch Blumenstein, MBVR 37, S. 418 ff.

¹⁷ WStB 27 II

¹⁸ Blumenstein, System, S. 157

B. Einkommenssteuer

a) Steuerobjekt

1. Privatvermögen

1.1. Grundsatz

Gebraucht oder nutzt der Berechtigte das ihm zu diesem Zweck überlassene Vermögen selbst, so hat er die daraus gezogenen zivilen oder natürlichen Früchte bzw. die durch den Gebrauch der Wohnung eingesparten Auslagen als Einkommen zu versteuern. Statt des Eigengebrauches bzw. der Eigennutzung kann er im Falle der Nutzniessung den belasteten Gegenstand auch einem Dritten zur Fruchtziehung überlassen. In dem vom Dritten erhaltenen Miet- oder Pachtzins ist aber eine Entschädigung für die Wertverminderung der zum Gebrauch und Nutzen übertragenen Sache mitenthalten. Wie die Wertvermehrung, so kommt jedoch auch die Wertverminderung des belasteten Vermögens nicht dem berechtigten Nutzniesser, sondern dem belasteten Eigentümer zu. Eine Berücksichtigung dieser Entschädigung ist daher beim eigentlichen Nutzniesser oder dem zum Verfügungsniessbrauch Berechtigten unangebracht, hat doch nicht er, sondern der damit belastete Eigentümer den Minderwert zu tragen. Dagegen sind bei der uneigentlichen Nutzniessung nur diejenigen Miet- oder Pachtzinse zum Bruttoeinkommen des Nutzniessers zu zählen, die nicht eine Entschädigung für die Wertverminderung darstellen¹⁹.

1.2. Einkünfte

1.2.1. Bewegliches Vermögen

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB wird jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen besteuert. Darunter sind alle aus Eigennutzung oder Vermietung bzw. Verpachtung an einen Dritten anfallenden zivilen oder natürlichen Früchte²⁰ zu verstehen. In bezug auf die Einkünfte spielt die Art der begründeten Nutzniessung nur bei der Vermietung oder Verpachtung des Nutzniessungsgegenstandes an einen Dritten eine Rolle. Wie erwähnt, ist dem uneigentlichen Nutzniesser als Eigentümer ein Teil der erhaltenen Zinsen als Entschädigung für die Wertverminderung der vermieteten bzw. verpachteten Sache unbesteuert zu lassen, während dem eigentlichen

19 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 59 auf S. 136 – vgl. auch 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., B., a), 1.2.1. auf S. 117 ff.

20 Z.B. leistet der Darlehensschuldner den Schuldzins durch Lieferung von Waren, der Mieter entrichtet seinen Mietzins in Form von Dienstleistungen usw. – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 58.

Nutznieser oder zum Verfügungsnießbrauch Berechtigten als Nichteigentümer des Nutzniessungsgutes der volle Zinsbetrag als Einkommen zuzurechnen ist. Natural-einkünfte sind zu ihrem Marktwert in Rechnung zu stellen²¹.

Ausser den Einkünften aus beweglichen Sachen sind auch solche aus *Rechten* und *Forderungen* denkbar. Als Rechte kommen in erster Linie Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Frage, deren periodisch wiederkehrende Ausschüttungen aus dem Gewinn oder den Reserven, wie Dividenden bei der AG und Kommandit-AG, Gewinnanteile bei der GmbH und Anteilscheinzinsen bei der Genossenschaft, dem Nutzniesser ohne weiteres als Bruttoeinkommen zuzurechnen sind. Schwieriger wird die Zurechnung bei ausserordentlichen und einmaligen Gewinnausschüttungen, wie Bonus, Jubiläumsdividende, Ausschüttung von Aufwertungsgewinnen und Barleistungen bei Fusionen²². Einerseits scheint Art. 757 ZGB die dem Nutzniesser zukommenden Erträge auf periodische Leistungen zu beschränken. Danach hätte nicht der Nutzniesser, sondern der belastete Eigentümer Anspruch auf die besagten Gewinnausschüttungen²³. Andererseits wird die Ansicht vertreten, dass alle Erträge, die das im Wertpapier verkörperte Recht seiner Bestimmung gemäss gewährt, dem Nutzniesser anwachsen²⁴. Zu diesen Erträgen gehören nicht nur die ordentlichen, sondern auch die ausserordentlichen Gewinnausschüttungen. Wie sich anhand der Gratisaktien zeigt, ist aber bei diesen ausserordentlichen Gewinnausschüttungen oft unklar, ob es sich um einen einmaligen Ertrag, der nach dieser Ansicht dem Nutzniesser zukommen müsste, oder um einen Kapitalgewinn handelt, den der belastete Eigentümer als realisierten Mehrwert der Substanz beanspruchen kann²⁵.

Wie der realisierte Mehrwert, so kommt auch ein durch die Ausschüttung realisierter Minderwert nicht dem Nutzniesser zu. Führt die gesellschaftsrechtliche Leistung nämlich zu einer Herabsetzung des Nennwertes des Kapitalanteilrechtes, so gilt der Betrag, um den der bisherige Nennwert herabgesetzt wird, als Kapitalrückzahlung an den belasteten Eigentümer, der diesen jedoch nicht als Einkommen zu versteuern hat²⁶.

Soweit eine Nutzniessung an *Immaterialgüterrechten* überhaupt im Rahmen des Privatvermögens bestehen kann, was nur bei der Verpachtung an ein Unternehmen denkbar ist, sind die aus dem Pachtverhältnis fliessenden Zinsen steuerbare Einkünfte des Nutzniessers. Die in diesen Zinsen enthaltene Entschädigung für das sich mit dem Zeitablauf selbst entwertende Immaterialgüterrecht ist nur dann steuerfreie Vermögensumlagerung²⁷, wenn das Recht durch besonders vereinbarte uneigentliche Nutzniessung in das Eigentum des Nutzniessers übergegangen ist. Bei

21 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 21 – Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 143

22 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 67

23 Vgl. Leemann, BE-Komm. zu Art. 757 ZGB, N 2

24 Koeflerli, S. 18 – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 32

25 Koeflerli, S. 70 – von Steiger, S. 152 – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 68 und 137 – Piotet, Schweiz. Privatrecht, S. 634, insbes. FN 22

26 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 72

27 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 75

der normalerweise vorliegenden eigentlichen Nutzniessung oder dem hier ebenfalls speziell zu vereinbarenden Verfügungsniessbrauch ist diese Entwertung eine Wertverminderung zu Lasten des mit der Nutzniessung belasteten Eigentümers. Nur er kann somit diese Wertverminderung geltend machen, nicht aber der Nutzniesser.

Bei *Renten* ist die Begründung einer Nutzniessung an den Forderungen auf die einzelnen Rentenleistungen möglich²⁸. Obschon der Nutzniesser das Stammkapital nicht selbst aufgebracht hat, ist er zu besteuern, als ob er der Gläubiger wäre. Hat der mit der Nutzniessung belastete Rentengläubiger das Stammkapital selbst aufgebracht, so ist auch der Nutzniesser nur dazu verpflichtet, den die Kapitalrückzahlung übersteigenden Ertrag als Einkommen zu versteuern. Welcher Teil der Rente wirtschaftlich Ertragsanteil und welcher Kapitalrückzahlungsanteil ist, kann bei einer auf das Leben des Gläubigers gestellten Rente nur geschätzt werden²⁹. Wie ungefähr die Hälfte aller Kantone, stellt auch die Wehrsteuer bei den selbst finanzierten Renten auf eine Pauschale in Form der Gewährung eines prozentualen Abzugs ab³⁰. Wurde das Stammkapital statt dessen von einem Dritten ganz oder teilweise aufgebracht, hat der Nutzniesser die volle Rentenleistung zu versteuern. Bei Forderungen hat sich der Nutzniesser die ihm zufallenden Zinsen und Verzugszinsen anrechnen zu lassen, während Kapitalrückzahlungen davon ausgenommen sind³¹.

1.2.2. *Unbewegliches Vermögen*

1.2.2.1. *Im allgemeinen*

Gemäss Art. 21 lit. b WStB wird jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen besteuert, gleichgültig, ob es durch Vermietung bzw. Verpachtung an einen Dritten oder durch Eigengebrauch erzielt wird. Das unbewegliche Vermögen im Sinne dieser Bestimmung umfasst die in Art. 655 ZGB aufgeführten Grundstücke, wobei Bergwerke aber in der Regel nicht zum Privatvermögen zu zählen sind. Obschon in der Bestimmung nur von Nutzniessung die Rede ist, hat auch der Wohnberechtigte den ihm kraft seiner Rechtsstellung zukommenden Vermögensvorteil zu versteuern. Wenn auch die Bewertung der fiktiven Einkünfte aus Eigengebrauch in etwa denjenigen aus der Vermietung bzw. Verpachtung an einen Dritten entsprechen soll, drängt sich der Übersicht halber doch eine getrennte Betrachtung auf.

28 Vgl. 1. Teil, 2. Abschnitt, § 1, III., B., 1.2., FN 37 auf S. 8

29 Etwa anhand von Lebenserwartungstabellen, wie Stauffer/Schätzle – vgl. Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 78 ff.

30 Gyax, Bd. 1, S. 244/45

31 Wieland, ZH-Komm. zu Art. 773/74 ZGB, Ziff. 4 lit. a – Leemann, BE-Komm. zu Art. 774 ZGB, N 32 – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 62 und 63

1.2.2.2. Bei Ausübung durch einen Dritten

Da der Nutzniesser die durch Zeitablauf und Abnutzung fortschreitende Entwertung im Rahmen des Privatvermögens nicht durch Abschreibungen von seinem Bruttoeinkommen abziehen kann, ist derjenige Teil des Miet- oder Pachtzinses, der Entschädigung für die Abnutzung darstellt, nicht als Vermögensertrag zu versteuern³². Obschon der Nutzniesser als Vermieter bzw. Verpächter steuerlich wie ein Eigentümer behandelt wird, kann diese Entschädigung meines Erachtens nur zugunsten des Eigentümers der unbeweglichen Sache berücksichtigt werden. Der *eigentliche Nutzniesser* oder der *zum Verfügungsniessbrauch Berechtigte* erleidet durch die mit der Abnutzung verbundene Wertverminderung *keine Vermögens-einbusse*, so dass ihm der volle Miet- bzw. Pachtzins als Bruttoeinkommen zugerechnet werden müsste. Gehört das Nutzniessungsgut aber nicht zum Anlagevermögen einer vom belasteten Eigentümer betriebenen Unternehmung, so dass dieser seinerseits keine Abschreibungen auf dem Nutzniessungsgut vornehmen kann, und bezieht er auch keine Vergütung vom Nutzniesser für die Fruchtziehung an seinem Eigentum, besteht für ihn keine Möglichkeit, die zu seinen Lasten gehende Wertverminderung steuerlich geltend zu machen. Man kann sich deshalb fragen, ob der Nutzniesser nicht auch hier wie ein Eigentümer behandelt werden soll, obschon er die ihm in der Folge als Abzug zugestandene Werteinbusse gar nicht erlitten hat.

1.2.2.3. Bei Eigengebrauch bzw. Eigennutzung

Bei Eigengebrauch der Liegenschaft durch den Nutzniesser ist laut Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB der Mietwert der Wohnung in Anschlag zu bringen³³. Bemessen wird der steuerbare Ertragswert nach dem Miet- bzw. Pachtzins, den ein Dritter unter denselben Umständen für ein gleichwertiges Objekt bezahlen würde. Irrelevant ist dabei, ob der steuerpflichtige Nutzniesser oder Wohnberechtigte das Grundstück auch benützt. Selbst wenn die Liegenschaft oder Wohnung nur teilweise oder überhaupt nicht benützt wird, ist ihm der *Mietwert* voll anzurechnen, solange eine Benützung an sich möglich wäre. Bei Eigentumswohnungen lässt sich der als Bruttoeinkommen dienende Eigenmietwert leichter ermitteln als bei Einfamilienhäusern³⁴.

32 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 50

33 Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 56

34 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 55 57 – Masshardt, Komm. zu Art. 21 WStB, Ziff. 57 ff. – zu den Schätzungsmethoden auch 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., B., a), 1.2.2.3. auf S. 123

1.3. Abzüge

Wie bei den kantonalen Steuern, spielt die zivilrechtliche Einteilung in verschiedene Arten der Nutzniessung steuerrechtlich nur in bezug auf die Verteilung der abzugsfähigen Aufwendungen auf Nutzniesser und Besteller eine Rolle. Der eigentliche Nutzniesser kann mangels anderer Abrede nur die Kosten für den *gewöhnlichen Unterhalt* gemäss Art. 765 Abs. 1 ZGB von seinem Gesamteinkommen abziehen. Dasselbe gilt auch für den zum Verfügungsniessbrauch Berechtigten, der zwar die Verfügungsgewalt, nicht aber das Eigentum an der Sache hat³⁵.

Zu den gewöhnlichen Unterhaltskosten gehören sowohl bei den Einkünften aus beweglichem Nutzniessungsvermögen als auch bei denjenigen aus unbeweglichem Nutzniessungsvermögen die *Gewinnungskosten*. Der Nutzniesser kann sie nach Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB von seinen Bruttoeinkünften derselben Bemessungsperiode abziehen³⁶.

Bei *beweglichem Vermögen* umfassen die Gewinnungskosten vor allem den laufenden Unterhalt beweglicher Sachen³⁷, wie z.B. den Service an einem Automobil, und die Verwaltungs- sowie vor allem bei Wertpapieren auch die Verwahrungskosten (Depotgebühren der Bank usw.). Dazu kommen noch gewisse Ertrags- und Verkehrssteuern, wie etwa die eidgenössische Couponabgabe, und nicht rückforderbare ausländische Kapitalertragssteuern³⁸. Soweit die ausserordentlichen Gewinnungskosten, wie Verfahrenskosten zur Eintreibung, auf die laufenden Erträge beschränkt bleiben, wird sie der Nutzniesser zu tragen haben und demzufolge auch von seinen steuerbaren Einkünften abziehen können. Werden davon aber auch Guthaben und Beteiligungen betroffen, ist dies Sache des belasteten Eigentümers, selbst wenn diese anschliessend unter die Nutzniessung fallen. Überlässt der Nutzniesser das Nutzniessungsgut einem Dritten zur Ausübung, können ausser den genannten Aufwendungen noch weitere Nebenverpflichtungen aus dem Miet- oder Pachtverhältnis hinzukommen, die der Nutzniesser ebenfalls von seinem Bruttoeinkommen abziehen kann.

Beim *unbeweglichen Vermögen* sind die laufenden Unterhaltskosten vom Nutzniesser nach Art. 22 Abs. 1 lit. e WStB abzuziehen. Dazu gehören auch Versicherungsprämien, kleinere Reparaturen und laufende Abgaben und Aufwendungen für die Nutzung. Die Zinsen für die auf dem Nutzniessungsgut lastenden Schulden und die dauernden Lasten gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB können ebenfalls vom Nutzniesser abgezogen werden, wenn er sie tatsächlich trägt³⁹. Die übrigen Gewin-

35 ZGB 772 II

36 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 4, 105

37 Wie bei unbeweglichen Sachen – ASA 42, S. 588 –, dürfen auch hier grundsätzlich werterhaltende, nicht aber wertvermindernde Aufwendungen vom Nutzniesser in Abzug gebracht werden. Als eigentlicher Nutzniesser dürfte der Berechtigte aber ohnehin kaum ein Interesse an derartigen Aufwendungen haben, es sei denn, er hätte wenigstens ein *ius tollendi* – ZGB 939 II.

38 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 51

39 Känzig, EB, Komm. zu Art. 22 WStB, N 91

nungskosten im weiteren Sinne, wie insbesondere die Kosten der Verwaltung, sind vom Nutzniesser auch für das unbewegliche Vermögen aufgrund von Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB geltend zu machen. Beim Eigengebrauch des Nutzniessers oder bei einem ausschliesslichen Wohnrecht⁴⁰ ist ausserdem zu berücksichtigen, dass die tatsächlichen Aufwendungen von einem nur geschätzten Bruttoertrag abgezogen werden. Der für eine besondere Ausstattung wie Swimming-pool, Gartensitzplatz, Cheminée oder Parkanlage notwendige Unterhalt darf daher billigerweise nur dann in Abzug gebracht werden, wenn diese Annehmlichkeiten auch durch einen höheren Mietwert in Rechnung gestellt wurden⁴¹. Statt der tatsächlichen Kosten kann sich der Nutzniesser oder Wohnberechtigte auch für eine Pauschale entscheiden, die einen typisierten Durchschnitt der von Jahr zu Jahr schwankenden tatsächlichen Kosten darstellt⁴².

2. Geschäftsvermögen

2.1. Grundsatz

Während aufgrund von Art. 21 Abs. 1 lit. d und f WStB Kapital- und Buchgewinne⁴³ nur von buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieben realisiert werden können⁴⁴, steht das Recht, *Abschreibungen* und *Rückstellungen* vorzunehmen, gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. b WStB allen Geschäftsbetrieben zu⁴⁵. Die von nicht buchführungspflichtigen Geschäftsbetrieben realisierten Kapital- und Aufwertungsgewinne bleiben daher unbesteuert. Wie die Kapital- und Aufwertungsgewinne bei den buchführungspflichtigen Unternehmungen, sind die Abschreibungen und Rückstellungen sowohl bei den buchführungspflichtigen als auch bei den übrigen Geschäftsbetrieben auf Wirtschaftsgüter beschränkt, die ihrer Art und Bestimmung nach geschäftlichen Zwecken dienen. Auf die sich daraus ergebende Abgrenzung des Geschäftsvermögens zum Privatvermögen des Wehrsteuerpflichtigen soll hier aber nicht weiter eingegangen werden⁴⁶.

Wenn dem Nutzniesser an einem ganzen Geschäftsbetrieb mangels anderslautender Abrede die Geschäftsführung aufgrund von Art. 755 Abs. 2 ZGB zusteht,

40 Hat der Wohnberechtigte nur ein Mitbenutzungsrecht, einen sog. Winkel im Hause, fallen auch die Kosten des gewöhnlichen Unterhalts und der Verwaltung dem belasteten Eigentümer zu – ZGB 778 II.

41 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 104 – Masshardt, Komm. zu Art. 22 WStB, Ziff. 50

42 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 106

43 Näheres bei Blumer/Graf, S. 391 – Oesch, S. 106

44 Vgl. auch vorne unter dem 1. Kapitel dieses Teils

45 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 63 – Masshardt, Komm. zu Art. 22 WStB, Ziff. 17. Die nicht buchführungspflichtigen Unternehmungen müssen aber immerhin über eine geordnete Buchhaltung verfügen, um die Abschreibungen anhand ihrer Bücher ausweisen zu können – Masshardt, Komm. zu Art. 22 WStB, Ziff. 20.

46 Näheres dazu bei Lenhard, S. 68 f. – Altdorfer, S. 37 ff. – Gyax, Bd. 1, S. 124 ff.

so dienen ihm die in diesem Geschäftsbetrieb verwendeten Wirtschaftsgüter als Geschäftsvermögen. Dasselbe gilt auch für einzelne Gegenstände, die der Nutzniesser im Rahmen seines eigenen Geschäfts als Teil des Anlagevermögens nutzt. Soweit die Wirtschaftsgüter zum *Anlagevermögen* des mit der Nutzniessung belasteten Geschäftsbetriebes gehören, können sie *sowohl* Geschäftsvermögen des Nutzniessers *als auch* des Eigentümers bilden. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Eigentümer seine Geschäftsfähigkeit mit der Nutzniessungsbegründung aller Voraussicht nach nicht endgültig aufgibt⁴⁷. Bis zum Zeitpunkt, an dem endgültig feststeht, dass weder der Eigentümer noch eine ihm nahestehende Person den mit der Nutzniessung aufgegebenen Geschäftsbetrieb wieder aufnimmt, stellt sich somit die Frage, ob der Nutzniesser oder der Eigentümer die auf dem Geschäftsvermögen erlittenen Wertvermindierungen als Abschreibungen oder ein allfälliges Verlustrisiko als Rückstellung geltend machen kann. Während für den *Nutzniesser* spricht, dass er steuerlich wie ein Eigentümer behandelt wird⁴⁸, ist dem *Eigentümer* zugute zu halten, dass er die Wertvermindierung erleidet und die Risiken wenigstens insoweit in Kauf zu nehmen hat, als sie die Substanz des Nutzniessungsgutes betreffen. Als Buchführungspflichtiger hat er zudem einen aus der Abschreibung allenfalls resultierenden Kapital- bzw. Liquidationsgewinn zu versteuern⁴⁹.

2.2. Einkünfte

Unabhängig davon, ob die Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb oder einzelnen Gegenständen im Rahmen eines dem Nutzniesser gehörenden Geschäftsbetriebes besteht, hat der geschäftsführende *Nutzniesser* die ihm aus dem Nutzniessungsgut zufallenden Einkünfte als sein *Geschäftseinkommen* zu versteuern. Dies ergibt sich schon aus dem allgemeinen Grundsatz, wonach die Vermögenszugänge steuerlich demjenigen zuzurechnen sind, der diese Eingänge vereinnahmt⁵⁰. Trotzdem wird die Steuerpflicht des Nutzniessers in Art. 21 Abs. 5 WStB noch ausdrücklich statuiert. Die Einkünfte aus dem Nutzniessungsgut sind in der Erfolgsrechnung des Nutzniessers auf der Ertragsseite aufzurechnen und bilden in seiner Bilanz einen Bestandteil des Vermögensstandsgewinnes. Der in der kaufmännischen Bilanz des Nutzniessers verbuchte Kapitalwert der Nutzniessung wird in seiner Steuerbilanz aufgrund von Art. 27 Abs. 2 WStB durch den Buchwert des belasteten Nutzniessungsvermögens ersetzt⁵¹. Während der kaufmännische Buchwert bis zum Ende der Nutzniessungsdauer auf Null abgeschrieben sein muss, also über die Nutz-

47 Masshardt, ASA 26, S. 164 f. – Blöchliger, S. 467 – vgl. auch 1. Kapitel dieses Teils

48 WStB 21 V und 27 II

49 Eine einheitliche Praxis besteht nicht zu dieser Frage – vgl. Lenhard, S. 82 – Blöchliger, S. 468 ff. – für ZH ZBl 67, S. 163 ff.

50 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 137

51 Cagianut, ASA 37, S. 141

niessungsdauer laufend an Wert verliert, kann der nach Art. 27 Abs. 2 WStB dem Nutzniesser zugerechnete Buchwert des belasteten Nutzniessungsvermögens sowohl an Wert zu- als auch abnehmen. Auch wenn der jeweilige Vermögensstand des Nutzniessungsgutes dem Nutzniesser zugerechnet wird, trifft dies nicht ohne weiteres auf den damit verbundenen Vermögensstandsgewinn zu. Letztlich kommen allfällige Wertvermehrungen des Nutzniessungsgutes nämlich dem mit der Nutzniessung belasteten Eigentümer zugute und die Wertverminderungen sind von ihm zu tragen. Wie Kapitalgewinne⁵², müssten die buchmässigen Aufwertungsgewinne nicht vom Nutzniesser, sondern von dem mit der Nutzniessung belasteten Eigentümer versteuert werden. Umgekehrt sollten die von den Steuerbehörden auf dem Nutzniessungsgut zugestandenem Abschreibungen nicht dem Nutzniesser, sondern dem Eigentümer zum Abzug zugelassen werden. Dies jedenfalls so lange, als der Nutzniesser das Geschäft nur vorübergehend führt, das betreffende Nutzniessungsgut also noch Geschäftsvermögen des belasteten Eigentümers darstellt.

Für die Einkünfte des geschäftsführenden Nutzniessers ist somit nur seine *kaufmännische Bilanz*, nicht etwa auch die nach dem Grundsatz von Art. 21 Abs. 5 WStB berichtigte Steuerbilanz *massgebend*. Grundlage für die Ermittlung bildet aber in erster Linie seine kaufmännische Erfolgsrechnung, bei der nicht etwa die auf dem Nutzniessungsgut, sondern lediglich die auf dem Kapitalwert der Nutzniessung zulässigen Abschreibungen zu berücksichtigen sind. Im Gegensatz zum Privatvermögen ist der Eigengebrauch von Geschäftsliegenschaften nicht mit deren Mietwert dem Einkommen zuzurechnen. Während sich nämlich der Mieter die Kosten seiner privaten Behausung als Lebenshaltungskosten anrechnen lassen muss⁵³, kann der Unternehmer die Miete seiner Büros und Lagerräume als Aufwand von seinen Geschäftseinkünften abziehen. Hingegen ist dem Nutzniesser als Unternehmer die private Entnahme seiner Waren zum Marktwert als Geschäftseinkommen zuzurechnen⁵⁴.

2.3. Abzüge

Abgesehen von den Gewinnungskosten im weiteren Sinne⁵⁵, kann der Nutzniesser jedenfalls die mit dem Recht verbundenen Abschreibungen und Rückstellungen von seinen Geschäftseinkünften abziehen. Darunter ist vor allem die Amortisation der nur auf eine bestimmte Zeitdauer eingeräumten Nutzniessung zu verstehen. Die Abschreibungen auf dem Nutzniessungsgut bleiben in der Regel dem belasteten Eigentümer vorbehalten⁵⁶. Ist das Nutzniessungsgut aber wegen endgültiger Ge-

52 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 137

53 WStB 23

54 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 128, 130

55 WStB 22 I lit. a, d und e

56 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 62

schäftsaufgabe in dessen Privatvermögen übergeführt worden⁵⁷, muss der das Nutzniessungsgut unter Umständen als Vermögen versteuernde Nutzniesser⁵⁸ die Wertverminderungen auf dem Nutzniessungsgut in Form von Abschreibungen als Geschäftsaufwand geltend machen können.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Die subjektive Steuerpflicht des *Nutzniessers* ergibt sich schon aus seiner Rechtsstellung, die ihm erlaubt, über die gezogenen Früchte wie ein Eigentümer zu verfügen. Der damit verbundene Vermögenszufluss erfolgt unabhängig von der Art der Nutzniessung. Die Fruchtziehung kann sowohl im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung als auch der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgen. Als Steuersubjekt kommen nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen in Frage⁵⁹. Beim *Wohnrecht* beschränkt sich der Kreis der steuerpflichtigen Personen dagegen begriffsnotwendig auf natürliche Personen.

2. Ausnahmen

Gemäss Art. 16 und 17 WStB werden verschiedene Gruppen von natürlichen und juristischen Personen ganz oder teilweise von der Steuerpflicht ausgenommen. Vollkommen steuerfrei sind der Bund und seine unselbständigen Anstalten, während gewisse selbständige Anstalten für Grundeigentum, das nicht unmittelbar dem Betrieb dient, besteuert werden. Ebenfalls steuerfrei sind die Kantone und ihre unselbständigen Anstalten sowie die Gemeinden und andere verselbständigte öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten (Kantonalbanken, Brandversicherungsanstalten). Schliesslich sind auch gemeinnützige Körperschaften und Anstalten des Privatrechts, als Stiftung im Sinne des ZGB konstituierte Personalfürsorgestiftungen, Ausgleichskassen und konzessionierte Transportanstalten wie auch ausländische Staaten und Ausländer als Angehörige diplomatischer Vertretungen und internationaler Organisationen steuerfrei.

57 Masshardt, Komm. zu Art. 43 WStB, Ziff. 23

58 WStB 26bis – vgl. auch II., B., b) auf S. 183

59 WStB 51 I lit. a und II

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjekts

1.1. In sachlicher Hinsicht

In sachlicher Hinsicht kann der steuerbegründende Tatbestand als *Überschuss* der gesamten *Einkünfte* über die gesamten *Abzüge* umschrieben werden. Die Nutznussungserträge und der Eigenmietwert sowie die damit verbundenen Gewinnungskosten und sonstigen Aufwendungen bilden nur einen Bestandteil dessen. Vom *Gesamtreineinkommen* sind schliesslich die für natürliche Personen in Art. 25 WStB vorgesehenen *Sozialabzüge* vorzunehmen, wobei die Steuerpflicht erst mit einem Mindestbetrag des steuerbaren Einkommens beginnt⁶⁰.

1.2. In zeitlicher Hinsicht

Um das Steuerobjekt und damit die Berechnungsgrundlage für die Einkommenssteuer des Berechtigten zu bestimmen, bedarf es ausser der sachlichen auch einer zeitlichen Umschreibung. Gemäss Art. 41 Abs. 1 WStB bilden *die zwei der Veranlagungsperiode unmittelbar vorangehenden Kalenderjahre* oder bei Selbständigerwerbenden der Geschäftsjahre, die im Laufe der Berechnungsperiode abgeschlossen sind⁶¹, den zeitlichen Rahmen für die Bestimmung des Steuerobjektes. Massgebend für die Steuerberechnung ist aber der *Durchschnitt* dieser beiden Jahre (Abs. 2), wobei der Berechtigte der Steuerhoheit des Bundes während der Veranlagungs- bzw. Steuerperiode entweder in persönlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht unterworfen sein muss⁶². Die subjektiven Steuerbefreiungsgründe gemäss Art. 16 und 17 WStB müssen bei Beginn der Veranlagungsperiode vorhanden sein. Eine Veränderung während der Veranlagungsperiode ist unbeachtlich⁶³. Ist die subjektive Steuerpflicht dagegen bei Beginn der Veranlagungsperiode nicht gegeben, so beginnt sie trotzdem während der Veranlagungsperiode mit dem Tage des Eintritts der Voraussetzungen⁶⁴.

60 WStB 26 in Verb. mit 40

61 Art. 41 Abs. 3 WStB – Känzig, Komm. zu Art. 41 WStB, N 8

62 WStB 3 in Verb. mit 7

63 Känzig, Komm. zu Art. 16 WStB, N 16

64 WStB 8 I

2. Steuermass

Ist das Steuerobjekt aufgrund seiner Umschreibung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht bestimmt, ergibt sich die dem Bund geschuldete Steuerforderung aus der Anwendung der Staffeltarife in Art. 40 WStB auf das unter Berücksichtigung der Sozialabzüge ermittelte steuerbare Einkommen des Berechtigten.

C. Ertragssteuer

a) Steuerobjekt

Grundlage der Besteuerung der juristischen Personen sind gemäss Art. 49 WStB der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung) sowie der Vermögensstandsgewinn der Bilanz⁶⁵. Aufgrund der kaufmännischen Bilanzierungsregeln ist die Nutzniessung beim Berechtigten zu ihrem Anschaffungs- bzw. Gestehungswert zu verbuchen. Je nachdem, ob die Berechtigung gegen ein *einmaliges* Entgelt oder *periodische* Leistungen eingeräumt wird, bildet jenes Entgelt oder der auf die Berechtigungsdauer hin kapitalisierte Wert dieser Leistungen den *Buchwert*. Die vom Berechtigten zu entrichtende *Gegenleistung* für die Nutzniessung ist aber auch als Aufwand auf der Passivseite der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen⁶⁶. Ausserdem ist der bei Einräumung der Nutzniessung festgestellte Buchwert über die vereinbarte *Berechtigungsdauer* verteilt *abzuschreiben*.

Da die in der Erfolgsrechnung als Aufwand angeführten Abschreibungen vom Buchwert der Berechtigung in der Bilanz abhängen, ist die *Zurechnung des Nutzniessungsgutes* auch für die Ertragssteuer von Bedeutung. Wird nämlich der Buchwert in der kaufmännischen Bilanz in Analogie zu Art. 27 Abs. 2 WStB für die Kapitalgesellschaften durch den Buchwert des Nutzniessungsgutes ersetzt, stellt sich auch für die Ertragssteuer die Frage, ob der steuerpflichtige Nutzniesser den im allgemeinen *höheren Buchwert* des Nutzniessungsgutes abschreiben darf oder ob er den tieferen Kapitalwert der Nutzniessung als Ausgangspunkt für seine laufenden Abschreibungen wählen muss. Welcher der beiden Werte für den Nutzniesser massgebend ist, hängt meines Erachtens in erster Linie davon ab, ob das Nutzniessungsgut beim belasteten Eigentümer Privat- oder Geschäftsvermögen darstellt. Ist es Geschäftsvermögen, so bleibt die Abschreibung in aller Regel dem die Wertvermin-

⁶⁵ Känzig, EB, Komm. zu Art. 49 WStB, N 5

⁶⁶ Dies ist ausdrücklich in BGE 90 I 256 = ASA 33, S. 484 für das Baurecht festgehalten – vgl. auch Känzig, EB, Komm. zu Art. 49 WStB, N 70a – Riemer, S. 222, 228. Diese im Zusammenhang mit dem Baurecht gemachten Ausführungen gelten auch für die Nutzniessung, soweit keine besonderen Vorschriften, wie WStB 27 II, etwas Abweichendes vorsehen. (Die Anwendung von WStB 27 II setzt aber voraus, dass Ertrags- und Kapitalsteuer als Spezialfall der Einkommens- und Vermögenssteuer aufgefasst werden – Blumenstein, System, S. 156 ff.)

derung tatsächlich erleidenden Eigentümer vorbehalten. Immerhin gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass, wenn die Ertrags- und Kapitalsteuer als ein Spezialfall der Einkommens- und Vermögenssteuer aufzufassen sind, der Nutzniesser also besteuert wird, als ob er der Eigentümer wäre, das vom Nutzniesser als Kapital zu versteuernde Nutzniessungsgut auch durch diesen abgeschrieben und die Abschreibung von seinem Bruttoeinkommen abgezogen werden sollte. Sonst bildet der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung gemäss Art. 49 WStB die Grundlage für die Ertragssteuer des Nutzniessers⁶⁷.

b) Steuersubjekt

1. Grundsatz

Gemäss Art. 48 und 50 WStB kommen als Subjekte der Ertragssteuer nur die *Kapitalgesellschaften* (AG, Kommandit-AG, GmbH) und die *Genossenschaften* als *Nutzniesser* in Frage. Das auf natürliche Personen beschränkte Wohnrecht kann daher nicht Gegenstand der Ertragssteuer sein.

2. Ausnahmen

Von der subjektiven Ertragssteuerpflicht ausgenommen sind nach Art. 16 Ziff. 3 WStB die *gemeinnützigen juristischen Personen*. Die Gemeinnützigkeit ist dann ausgeschlossen, wenn das Gesellschaftsvermögen Erwerbszwecken gewidmet ist. Mit Ausnahme der GmbH, die gemäss Art. 772 Abs. 3 OR nur Zwecke wirtschaftlicher Art verfolgen kann⁶⁸, sind ideale Zwecke jedoch sowohl bei Kapitalgesellschaften als insbesondere auch bei Genossenschaften möglich⁶⁹.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibungen des Steuerobjektes

Das aufgrund von Art. 49 WStB in *sachlicher* Hinsicht ermittelte Steuerobjekt ist gemäss Art. 58 WStB in *zeitlicher* Hinsicht abzugrenzen. Dabei gilt dieselbe Rege-

67 Masshardt, Komm. zu Art. 49 WStB, Ziff. 1 - vgl. vorne B., a), 2.2. und 2.3. auf S. 175 ff.

68 Vgl. aber Meier-Hayoz/Forstmoser, S. 298

69 Känzig, EB, Komm. zu Art. 16 WStB, N 12 und 15

lung wie für buchführungspflichtige Erwerbstätige, die der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 41 WStB)⁷⁰.

2. Steuermass

Für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften findet gemäss Art. 57 in Verbindung mit Art. 61 WStB ein sogenannter *Dreistufen-Tarif* Anwendung. Danach sind eine Grund- oder Basissteuer auf dem gesamten Reinertrag geschuldet sowie ein erster Zuschlag auf demjenigen Teil, der 4%, und ein zweiter Zuschlag auf demjenigen Teil, der 8% Rendite, d.h. das in Prozenten ausgedrückte Verhältnis des steuerbaren Reinertrages zum durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals und der Reserven in der nämlichen Bemessungsperiode, übersteigt⁷¹. Wie schon in der Mehrzahl der kantonalen Steuergesetze, besteht auch bei der Wehrsteuer eine Besteuerung nach der *Ertragsintensität*⁷².

II. Vermögen bzw. Kapital

A. Im allgemeinen

Anders als in den Kantonen werden die natürlichen Personen im Rahmen der Wehrsteuer heute nicht mehr einer besonderen Vermögenssteuer unterworfen. Die ursprünglich für natürliche Personen vorgesehene Vermögensbesteuerung gilt nach Art. 26bis WStB *nur* noch für *juristische Personen*. Geht man davon aus, dass die zur Nutzniessung berechtigten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften für das Nutzniessungsgut in entsprechender Weise kapitalsteuerpflichtig wie die übrigen juristischen Personen gemäss Art. 27 Abs. 2 WStB vermögenssteuerpflichtig sind, so kommt es zu einer auf die juristischen Personen beschränkte Zweiteilung in Vermögens- und Kapitalsteuer. Die im Zusammenhang mit der kantonalen Besteuerung des Ertragsvermögens gemachten Ausführungen über das sogenannte fundierte Einkommen und die Steuerpflicht des Nutzniessers kraft Zivilrechts⁷³ haben für die Wehrsteuer kaum Bedeutung, sind doch nur die zur Nutzniessung berechtigten Vereine und Stiftungen noch mit einer Ergänzungssteuer auf dem

70 Vgl. B., c), 1.2. auf S. 178

71 WStB 57 II – vgl. Känzig, Komm. zu Art. 57 WStB, N 2, 3 – EB, N 4 zu Art. 57 WStB

72 Vgl. Höhn, Steuerrecht, § 24, N 34 – vorne 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., C., c), 2. auf S. 137

73 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, II., A. auf S. 138 ff.

Vermögen belastet⁷⁴. Die übrigen der Vermögenssteuer unterliegenden juristischen Personen schulden nämlich ausschliesslich eine Vermögenssteuer⁷⁵.

B. Vermögenssteuer

a) Steuerobjekt

Aufgrund von Art. 27 Abs. 2 WStB wird das Vermögen, an dem eine Nutzniessung bestellt ist, dem Nutzniesser zugerechnet. Die Aktiven des Nutzniessungsvermögens sind dabei grundsätzlich zu ihrem *Verkehrswert* im Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht (Art. 8 WStB) einzusetzen, d.h. zu dem Preis, der bei der Veräusserung des zu bewertenden Vermögensstückes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vermutlich erzielt würde⁷⁶.

Für *bewegliche Sachen*, die keinen besonderen Markt- oder Börsenpreis haben, muss dieser Wert nach objektiven Kriterien unter Berücksichtigung von Vergleichsgeschäften und einem angemessenen Einschlag für die Abnützung geschätzt werden. Bei kotierten Wertpapieren gilt nach Art. 34 Abs. 1 WStB der durchschnittliche Kurswert im letzten, dem Beginn der Steuerpflicht vorangegangenen Monat. Für die Bewertung nicht kotierter Wertpapiere ist der Marktwert oder ein theoretischer, aus Substanz- und Ertragswert ermittelter Kurswert massgebend⁷⁷. Unbestrittene Forderungen, die nicht in Wertpapieren verbrieft sind, werden zum Nennwert bewertet, während gemäss Art. 34 Abs. 2 WStB bestrittene oder unsichere Forderungen und Rechte dem Grade der Verlustwahrscheinlichkeit entsprechend tiefer anzusetzen sind. Bei Waren gilt der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert oder, wenn der Marktwert geringer ist, der Marktwert⁷⁸. Dies muss auch beim Eigenverbrauch des Pflichtigen gelten, der ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe oder einen Landwirtschaftsbetrieb betreibt. Viehhabe ist in Abweichung von der allgemeinen Regel des Verkehrswertes gemäss Art. 32 WStB nach dem Mittel des Verkehrs- und Nutzwertes zu bestimmen.

Das *unbewegliche Vermögen* umfasst die Grundstücke im Sinne des Art. 655 ZGB sowie die mit ihnen fest verbundenen Sachen und Nutzungsrechte (Wasserkräfte und dergleichen)⁷⁹. Wie die Viehhabe, wird auch das unbewegliche Vermögen von den allgemeinen Bewertungsregeln des Art. 30 WStB abweichend geregelt. Nicht landwirtschaftliche Grundstücke sind nach Art. 31 WStB unter billiger

74 WStB 51 I lit. a

75 WStB 51 I lit. b

76 Känzig, Komm. zu Art. 30 WStB, N 1

77 Känzig, Komm. zu Art. 30 WStB, N 6 Wegleitung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in: Masshardt, Komm. zu Art. 30 WStB, Ziff. 7

78 Art. 33 WStB

79 WStB 31 III und IV

Berücksichtigung von Verkehrs- und Ertragswert zu bewerten⁸⁰, während für Grundstücke, die vorwiegend der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, einschliesslich der erforderlichen Gebäude, nur der Ertragswert massgebend ist. Im Sinne einer Gesamtvermögenssteuer⁸¹ wird der Summe der derart bewerteten Aktiven des Nutzniessungsvermögens die Summe der Passiven gegenübergestellt. Das sich aus der Differenz ergebende Reinvermögen bildet dann den steuerbegründenden Tatbestand⁸². Als Passiven gelten alle auf dem Nutzniessungsgut lastenden Schulden, wobei sie nur in dem Umfang steuerlich anerkannt werden, als mit der endgültigen Zahlung am Stichtag zu rechnen ist⁸³.

b) Steuersubjekt

Als Nutzniesser kommen ausser Vereinen und Stiftungen öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften und Anstalten sowie Körperschaften des kantonalen Rechts im Sinne von Art. 59 ZGB in Frage⁸⁴. Die öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten sind dabei zumeist nach Art. 16 Ziff. 2 WStB steuerfrei.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjektes

Das Steuerobjekt wird in sachlicher Hinsicht durch den *Überschuss* der *Aktiven* über die *Passiven* zu Beginn der Steuerpflicht bestimmt. Obschon auch die Vermögenssteuer eine periodische, für einen bestimmten Zeitraum erhobene Steuer ist, erfasst sie im Gegensatz zur Einkommenssteuer nicht das während einer ganzen Periode, sondern das an einem bestimmten *Stichtag*, dem Bemessungstermin, vorhandene Vermögen. Dieser Bemessungstermin ist gemäss Art. 8 WStB der erste Tag der an die zweijährige Bemessungsperiode anschliessenden Veranlagungsperiode

80 Was unter "billiger Berücksichtigung" zu verstehen ist, wird in Art. 5 der Verfügung des Eidg. Finanz- und Zolldepartements betreffend die Bewertung der Grundstücke gemäss Art. 31 WStB (SR 642.112) näher aufgeführt. Danach soll der Steuerwert das Mittel zwischen Verkehrs- und Ertragswert sein. Sowohl für die Ermittlung von Verkehrs- als auch von Ertragswert verschiedener Grundstücksarten werden zudem in Art. 6 und 7 dieser Verfügung Richtlinien festgelegt, wobei aber auch kantonale Schätzungen, die diesen Bewertungsgrundsätzen entsprechen, übernommen werden können (Art. 9).

81 Blumenstein, System, S. 142

82 WStB 27 I

83 WStB 28

84 WStB 26bis in Verb. mit 51 und 56

oder der Tag des Eintritts in die Steuerpflicht. Das zu diesem Zeitpunkt vorhandene Reinvermögen wird gemäss Art. 36 WStB noch um Fr. 20'000.— reduziert und das sich daraus ergebende steuerbare Vermögen erst erfasst, wenn es die Grenze von Fr. 10'000.— überschreitet⁸⁵.

2. Steuermass

Auf das gesamte steuerbare Vermögen von mehr als Fr. 10'000.— ist der proportionale Steuersatz nach Art. 62 Abs. 2 WStB anzuwenden.

C. Kapitalsteuer

a) Steuerobjekt

Besteht die Nutzniessung zugunsten einer Kapitalgesellschaft (AG, Kommandit-AG, GmbH) oder einer Genossenschaft, so stellt sich die Frage, ob das Nutzniessungsgut im Rahmen des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals bzw. der für die Berechnung der Steuer vom Reinertrag in Betracht fallenden Reserven als Kapital mitzuversteuern ist⁸⁶. Aufgrund der *kaufmännischen* Bilanzierungsregeln könnte höchstens das für die Berechtigung vom Nutzniesser geleistete *Entgelt* oder deren *Kapitalwert* verbucht werden⁸⁷. Auch wenn dieser verbuchte Wert als Sacheinlage und damit als Teil des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals kaum in Frage kommt⁸⁸, so ist er doch als Bestandteil des Anlagevermögens im Rahmen der Reserven denkbar. Wird statt des nach kaufmännischen Regeln bilanzierten Wertes der Nutzniessung der Buchwert des *Nutzniessungsgutes* eingesetzt, ergibt dies einen Zuwachs des Anlagevermögens auf der Aktivseite und damit des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz. Mit der Behandlung des Nutzniessers als Eigentümer sind aber auch die auf dem Nutzniessungsgut lastenden *Schulden* als Fremdkapital zu verbuchen, was die Reserven wiederum verringert. Trotzdem ist das zu versteuernde Kapital im allgemeinen grösser, wenn statt des Einstands- oder Kapitalwerts der Nutzniessung

85 WStB 38

86 WStB 60 – Känzig, Komm. zu Art. 57 WStB, N 10–17

87 Blumer/Graf, S. 104 ff. His, BE-Komm. zu Art. 960 OR, N 21 ff. Für AG: OR 665–667, Kommandit-AG: OR 764 II, GmbH: OR 805 und Versicherungs- und Kreditgenossenschaft: OR 858 II, 864 IV und 861 I

88 Durch die fehlende Übertragbarkeit des Rechts ist eine Verwertbarkeit zugunsten des Gesellschaftsgläubigers verunmöglicht. Der Haftungsanspruch des Gläubigers beschränkt sich somit auf die Pfändung der mit dem Recht verbundenen Vermögensvorteile – vgl. Bürgi, ZH-Komm. zu Art. 628 OR, N 10 – Forstmoser, BE-Komm. zu Art. 832 und 833 OR, N 149 – von Steiger, ZH-Komm. zu Art. 778 OR, N 7 und 8.

der Wert des Nutzniessungsgutes unter Berücksichtigung der darauf lastenden Schulden verbucht wird. Da eine der Vermögenssteuerpflicht des Nutzniessers gemäss Art. 27 Abs. 2 WStB entsprechende Bestimmung bei der Kapitalsteuer fehlt, kann aber eine derartige Berichtigung der kaufmännischen Bilanz nur mit der Eigenschaft der Kapitalsteuer als einer besonderen Form der Vermögensbesteuerung begründet werden⁸⁹. Immerhin bleibt anzufügen, dass ein Zuwachs des steuerbaren Kapitals eine Verringerung der für die Ertragssteuer massgebenden Rendite mit sich bringt, so dass für den steuerpflichtigen Nutzniesser insofern wieder ein gewisser Ausgleich besteht⁹⁰.

b) Steuersubjekt

Die subjektive Steuerpflicht bei der Kapitalsteuer deckt sich gemäss Art. 48 lit. b und Art. 50 Abs. 1 lit. b WStB mit derjenigen der Ertragssteuer⁹¹.

c) Steuerbemessungsgrundlagen

1. Umschreibung des Steuerobjektes

In sachlicher Hinsicht bildet das zu versteuernde Nutzniessungsgut insoweit Eigenkapital, als es die mit ihm verbundenen und als Fremdkapital verbuchten Schulden übersteigt. Bemessungstermin ist wie bei der Vermögenssteuer der Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht⁹².

2. Steuermass

Auf dem in sachlicher und zeitlicher Hinsicht festgelegten Steuerobjekt wird die Steuerschuld aufgrund des in Art. 60 WStB vorgesehenen, proportionalen Steuersatzes ermittelt, wobei in Anlehnung an Art. 37 WStB ein Restbetrag von weniger als Fr. 1'000.— ausser Betracht fällt⁹³.

89 Blumenstein, System, S. 158

90 Vgl. Känzig, Komm. zu Art. 57 WStB, N 3

91 Vgl. I., C., b) unter diesem §, S. 180

92 WStB 60 in Verb. mit 8

93 Känzig, Komm. zu Art. 60 WStB, N 4

§ 2 Die Steuerpflicht des Belasteten

I. Ertragseinkommen

A. Im allgemeinen

Wie schon im Zusammenhang mit den kantonalen Steuern erwähnt wurde⁹⁴, hat das Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsverhältnis nicht nur für den Berechtigten, sondern auch für den Belasteten steuerliche Auswirkungen. Die Besteuerung des Belasteten hängt einmal davon ab, ob der Berechtigte sein Recht entgeltlich oder unentgeltlich ausübt. Hat der Berechtigte dem Belasteten ein *Entgelt* für die Rechtsausübung zu leisten, so kann dies entweder *unmittelbar* aus dem Nutzniessungsgut durch Partizipierung des Belasteten an den Erträgen des Berechtigten (entsprechend einer Teilpacht) oder *mittelbar* durch ein vom Berechtigten unabhängig von seinem Ertrag an den Belasteten geleistetes Entgelt erfolgen. Von den Leistungen, die der Berechtigte für den Gebrauch und Nutzen des belasteten Gegenstandes erbringt, sind die Leistungen zu unterscheiden, die der Berechtigte dem Belasteten als *Entschädigung* für die Rechtseinräumung bezahlt. Letztere stellen nicht etwa Einkünfte des Belasteten, sondern eine *steuerfreie Vermögensumlagerung* dar. Nur wenn der Wert der vom Berechtigten erbrachten Gegenleistung denjenigen der eingeräumten Berechtigung übersteigt, ist dies als Entgelt für den Nutzen oder Gebrauch und, wenn dieser ohnehin entgolten wird, als Gewinn des Belasteten aufzufassen. Dann werden dem Belasteten gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB auch die auf dem belasteten Geschäftsvermögen⁹⁵ realisierten Wertvermehrungen als *Bruttoeinkommen* zugerechnet⁹⁶, wie er umgekehrt auch die darauf erlittenen Verluste von seinen Einkünften abziehen kann⁹⁷. Die übrigen dem Belasteten im Zusammenhang mit dem belasteten Vermögen zustehenden *Abzüge* hängen von der Art der Berechtigung ab. So hat der Belastete bei der eigentlichen Nutzniessung und dem Verfügungsniessbrauch in der Regel nur die ausserordentlichen, beim Wohnrecht dagegen auch einige der ordentlichen Aufwendungen zu tragen, wie die Schuldzinsen, Versicherungsprämien und laufenden Abgaben. Hat er statt eines ausschliesslichen Wohnrechts dem Berechtigten nur ein Mitbenutzungsrecht eingeräumt, trägt er auch die Aufwendungen für den gewöhnlichen Unterhalt des belasteten Wohnungsteiles.

Wie schon im 2. Teil (S. 155), können auch hier in bezug auf die subjektive Steuerpflicht des Belasteten und die Bemessung seiner Steuer die für den Berechtigten unter § 1, I., B., b) und c) sowie C., b) und c) gemachten Ausführungen sinngemäss herangezogen werden.

94 Vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 2, I., A. auf S. 155

95 Zur Abgrenzung zwischen steuerbarem Geschäftsvermögen und steuerfreiem Privatvermögen: 1. Kapitel dieses Teils auf S. 164 ff.

96 Davon sind jedoch die steuerfreien Veräusserungen und Verwertungen auszunehmen – Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 99–107 und zu Art. 49 WStB, N 108 ff.

97 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 2

B. Einkommenssteuer

1. Privatvermögen

1.1. Einkünfte

Im Gegensatz zu einzelnen kantonalen Steuergesetzen sind die auf dem Privatvermögen erzielten Gewinne bei der Wehrsteuer steuerfrei. Als Einkünfte des Belasteten aus dem zu seinem Privatvermögen gehörenden Nutzniessungsgut kommen daher nur die vom Berechtigten für den Gebrauch und Nutzen des Gegenstandes erbrachte Gegenleistung sowie die bei partiarischen Rechtsverhältnissen realisierten Beteiligungsgewinne in Frage. So fallen die Gratisaktien dem mit der Nutzniessung belasteten Eigentümer kraft Zivilrechts zu⁹⁸, der sie nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB als Einkommen zu versteuern hat⁹⁹. Umgekehrt sind als *Kapitalrückzahlungen* zu qualifizierende Ausschüttungen *steuerfrei*. Geht man davon aus, dass nicht der Nutzniesser, sondern der Eigentümer die durch Abnützung der Sache verursachte Wertverminderung zu tragen hat, gilt auch ein Teil der vom Berechtigten erbrachten Gegenleistung als Entschädigung für diese Wertverminderung¹⁰⁰. Steht dem Berechtigten statt eines ausschliesslichen Wohnrechts nur ein Winkel im Hause zu, so stellt der Rest der Wohnung eine Einkommensquelle für den belasteten Eigentümer dar, wobei ihm entweder der dafür von einem Dritten erhaltene Mietzins oder, bei Eigengebrauch, der geschätzte Mietwert als Einkommen angerechnet wird.

1.2. Abzüge

Grundsätzlich kann der Belastete sämtliche Aufwendungen, für die er tatsächlich aufkommt, gemäss Art. 22 WStB von seinen Einkünften abziehen. Dazu gehören in erster Linie die *Gewinnungskosten*, zu denen auch allfällige mit dem Nutzniessungs- oder Wohnrechtsverhältnis zusammenhängende Verwaltungskosten zu zählen sind. Allerdings beschränken sich diese Kosten beim Privatvermögen im allgemeinen auf die Eintreibung und allenfalls noch die Verwahrung der Einkünfte, die dem Belasteten aus dem Dienstbarkeitsverhältnis zufließen. Die übrigen Kosten des

98 Koeflerli, S. 70/71 – einschränkend Pietet, Schweiz. Privatrecht, Bd. V/1, S. 634, insbes. FN 22

99 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 68. WStB 21 V weist insofern eine Lücke auf, als bei Umschreibung der Steuerpflicht des Nutzniessers auf Abs. 1 lit. b und c dieser Bestimmung hingewiesen wird, ohne die Zurechnung von ausserordentlichen Erträgen besonders zu erwähnen. Richtigerweise hätte für Leistungen, die nicht dem Nutzniesser, sondern dem Eigentümer zukommen, eine Ausnahme gemacht werden sollen – BGE 85 I 119 = ASA 28, S. 161 ff.

100 Känzig, Komm. zu Art. 21 WStB, N 59 und 63

Belasteten betreffen vor allem *ausserordentliche* Unterhalts- und Instandstellungskosten, um den Erhalt und die uneingeschränkte Weiterbenützung des belasteten Gegenstandes zu gewährleisten. Ausser derartigen Reparaturen sind auch besondere *Abgaben*, wie namentlich Strassen- und "Mehrwert"-Beiträge bei Grundstücken vom belasteten Eigentümer insoweit abziehbar, als sie eine Vermögensverminderung darstellen und nicht in Verbindung mit einer Handänderung anfallen¹⁰¹. Inwieweit auch ordentliche Verwaltungs- und Unterhaltskosten sowie laufende Abgaben vom Belasteten abgezogen werden können, hängt von der Art der Berechtigung ab¹⁰².

2. Geschäftsvermögen

Wie schon beim Berechtigten¹⁰³, ist auch bei dem mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Eigentümer in erster Linie zu unterscheiden, ob er der *Buchführungspflicht* im Sinne des Obligationenrechtes¹⁰⁴ unterliegt oder nicht.

Als Buchführungspflichtiger hat der Eigentümer die von ihm aufgrund einer Veräusserung oder Verwertung sowie aufgrund einer buchmässigen Aufwertung auf seinem Geschäftsvermögen erzielten *Kapitalgewinne* als Einkommen zu versteuern¹⁰⁵. Ist er dagegen nicht buchführungspflichtig, bleiben derartige Kapitalgewinne unbesteuert. Obschon die *Kapitalverluste* an sich das Korrelat zu den Kapitalgewinnen bilden¹⁰⁶, ist ihre Geltendmachung gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. c WStB nicht auf Buchführungspflichtige beschränkt¹⁰⁷. Dies gilt auch für die laufenden Abschreibungen und Rückstellungen. Während der Abzug der Kapitalverluste bei der eigentlichen Nutzniessung und auch beim Dispositionsniessbrauch regelmässig dem mit der Nutzniessung belasteten Eigentümer zukommt, ist dies bei den laufenden Abschreibungen und Rückstellungen nicht unbestritten geblieben. Zwar trägt der Eigentümer auch hier die durch laufende Wertvermindernngen des belasteten Wirtschaftsgutes verursachten Verluste sowie die mit weiteren Verlusten auf der Substanz verbundenen Risiken. Dem die Substanz alleine versteuernden Nutzniesser wird aber bei dieser Regelung verunmöglicht, seinerseits Abschreibungen vorzunehmen¹⁰⁸.

101 Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 47 und 57

102 Vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 2, I., B., 1.2. sowie I., A. dieses §, S. 156 f., 186

103 Vgl. vorne unter § 1, I., B., a), 2.1. auf S. 174 f.

104 Vgl. dazu FN 2, S. 164

105 WStB 21 I lit. d und f

106 Vgl. dazu Altdorfer, S. 19 ff.

107 Vgl. Känzig, Komm. zu Art. 22 WStB, N 88 ff. – Masshardt, Komm. zu Art. 22 WStB, Ziff. 36 ff.

108 Näheres dazu vorne unter § 1, I., B., a), 2.1. auf S. 174 f.

C. Ertragssteuer

Ist der Belastete eine Kapitalgesellschaft (AG, Kommandit-AG, GmbH) oder eine Genossenschaft¹⁰⁹, so kann der mit einer Nutzniessung oder sogar einem Wohnrecht belastete Gegenstand nur Geschäftsvermögen darstellen. Der Überschuss sämtlicher Vermögenszugänge über sämtliche Vermögensabgänge wird zwar aufgrund von Art. 49 WStB als Ertrag besteuert, doch ist der steuerbegründende Tatbestand derselbe wie bei der Besteuerung von Geschäftseinkommen nach Art. 21 und 22 WStB. Ein Unterschied besteht lediglich in der Bemessung. Zur Ermittlung des Steuerobjekts kann somit auf die Ausführungen zur Einkommenssteuer auf Geschäftsvermögen verwiesen werden¹¹⁰.

II. Vermögen bzw. Kapital

A. Im allgemeinen

In bezug auf die *Nutzniessung* gilt das im Rahmen der kantonalen Steuern Gesagte¹¹¹, ist doch auch in Art. 27 Abs. 2 WStB der Nutzniesser lediglich als Vermögenssteuerpflichtiger bestimmt, während für die Kapitalsteuer keine besondere Regelung besteht. Für das *Wohnrecht* wird im WStB ebenfalls nichts bestimmt, doch ist die Steuerpflicht auf dem Ertragsvermögen ganz allgemein auf juristische Personen beschränkt, so dass ein Wohnberechtigter aufgrund des WStB nicht vermögenssteuerpflichtig sein kann. Der mit dem Wohnrecht belastete Kapitalsteuerpflichtige muss den Wert der Belastung aber trotzdem als Aufwand geltend machen können, obschon der abgezogene Betrag dadurch unerfasst bleibt.

B. Vermögenssteuer

Aufgrund von Art. 27 Abs. 2 WStB hat der Berechtigte das belastete Vermögen alleine zu versteuern. Dies betrifft nicht nur die Aktiven, sondern auch die darauf lastenden Passiven. Eine Ausnahme besteht lediglich in bezug auf diejenigen *Schulden*, für die ausser dem belasteten Vermögen noch der Belastete selbst *persönlich* haftet. Vereine, Stiftungen, öffentlich-rechtliche oder kirchliche Körperschaften und Anstalten sowie Körperschaften des kantonalen Rechts im Sinne von Art. 59 ZGB¹¹² als Belastete können demzufolge jene Schulden von ihrem Vermögen ab-

109 WStB 48 und 50

110 Vgl. I., B., 2. unter diesem §

111 Vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 2, II., A., S. 159

112 WStB 51

ziehen, für die zwar das belastete Vermögen verpfändet ist, sie aber entweder unmittelbar oder auch nur subsidiär einzustehen haben. Bei einer subsidiären Haftung des Belasteten könnte man sich fragen, ob sein Schuldenabzug auf den Umfang seines persönlichen Risikos beschränkt sein sollte, d.h. ob er nur denjenigen Schuldbetrag abziehen dürfte, der über den voraussichtlichen Erlös aus der Pfandverwertung hinausgeht. Abgesehen davon, dass der voraussichtliche Erlös keine feste Grösse darstellt, ändert die Subsidiarität nichts am persönlichen Charakter der Schuld, so dass sie so oder so vollumfänglich vom *Belasteten* abgezogen werden kann¹¹³.

C. Kapitalsteuer

Die mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Kapitalgesellschaften (AG, Kommandit-AG, GmbH) und Genossenschaften¹¹⁴ weisen das um die Belastung im Wert verminderte Vermögen in ihrer kaufmännischen Bilanz aus. In der Steuerbilanz ist jedoch die Vermögens- bzw. Kapitalsteuerpflicht des Berechtigten zu berücksichtigen. So ist bei der Nutzniessung gemäss Art. 27 Abs. 2 WStB der volle Vermögenswert vom Nutzniesser zu versteuern, während beim Wohnrecht schon wegen der natürlichen Person als Berechtigte keine Vermögenssteuerpflicht bestehen kann. Der mit einer Nutzniessung belastete Vermögenswert hat daher als Aktivum aus der Steuerbilanz zu verschwinden, und nur die allenfalls damit verbundenen persönlichen Schulden können als Passivum übernommen werden. Im Falle eines Wohnrechts bilden die Buchwerte der damit belasteten Geschäftsliegenschaft die Grundlage, obschon der durch die Belastung verursachte Minderwert unerfasst bleibt.

113 Vgl. Blumenstein, System, S. 202 – Fritzsche, Bd. I, S. 330

114 WStB 48 und 50

4. TEIL

Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichtes

1. ABSCHNITT

Grundlagen

§ 1 Die Steuerpflicht als Voraussetzung

I. Das Steuerrechtsverhältnis im allgemeinen

Voraussetzung für das Bestehen einer Steuerpflicht der natürlichen oder juristischen Person zu dem die Steuer fordernden Gemeinwesen ist das Vorhandensein eines Steuerrechtsverhältnisses zwischen diesen Parteien. Dieses Steuerrechtsverhältnis umfasst einerseits das Steuerobjekt und die Berechnungsgrundlage als objektives Element und anderseits das Steuersubjekt sowie dessen Beziehung zum steuerfordernden Gemeinwesen als subjektives Element¹.

Da die als *steuerrechtliche Zugehörigkeit* bezeichnete Beziehung nicht nur persönlicher, sondern auch wirtschaftlicher Natur sein kann, ist eine Besteuerung des gleichen Subjekts für das gleiche Objekt und die gleiche Bemessungsperiode durch *mehr als ein Gemeinwesen* durchaus möglich². Diese Möglichkeit wird beim Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsverhältnis noch erhöht, da auch dann eine Doppelbelastung vorliegt, wenn der Berechtigte und der Belastete zusammen mehr Steuern bezahlen müssen, als wenn sie im gleichen Kanton wohnen würden³.

Somit kann eine interkantonale Doppelbesteuerung schon entstehen, sobald die am Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsverhältnis Beteiligten zu mehr als einem Kanton (bzw. einem diesem untergeordneten Selbstverwaltungskörper) in einem Steuerrechtsverhältnis stehen.

II. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit im besonderen

A. Grundsatz

Unabhängig davon, ob die Rechtsübertragung oder das Rechtsverhältnis der Besteuerung unterworfen ist, kann die steuerrechtliche Zugehörigkeit entweder persönlicher oder wirtschaftlicher Natur sein⁴. In *persönlicher* Hinsicht ist das Steuersubjekt dann der Steuerhoheit des Gemeinwesens unterworfen, wenn es sich selbst in dessen Hoheitsgebiet befindet. Als Steuersubjekt kommen sowohl der aus dem Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsverhältnis Berechtigte als auch der Belastete

1 Höhn, Steuerrecht, § 6, N 7–13

2 Höhn, Steuerrecht, § 38, N 1

3 Höhn, Doppelbesteuerung, § 1 (23)

4 Höhn, Steuerrecht, § 12, N 16 ff. — Blumenstein, System, S. 81 ff.

in Frage. Ihre Steuerpflicht richtet sich aber nicht nur danach, ob sie sich in einem bestimmten Hoheitsgebiet aufhalten, sondern berücksichtigt auch die Lage bestimmter Objekte des belasteten Vermögens. So werden unbewegliche Sachen und Unternehmungen, insbesondere die sogenannten Betriebsstätten, im Belegenheitskanton der Besteuerung unabhängig davon unterworfen, ob sich der an diesen Vermögenswerten Berechtigte bzw. Belastete in demselben Kanton aufhält oder nicht. Hält er sich *ausserhalb* des Belegenheitskantons auf, erwächst ihm seine Steuerpflicht gegenüber dem Belegenheitskanton kraft *wirtschaftlicher* Zugehörigkeit. Diese Unterscheidung zwischen persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit findet sich in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen⁵ sowie dem WStB des Bundes⁶. Während bei der Besteuerung kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach der Art des zu besteuernenden Gegenstandes unterschieden wird, richtet sich die auf persönliche Zugehörigkeit begründete Besteuerung nach den Eigenschaften der zu besteuernenden Person. Beanspruchen zwei oder mehrere Kantone die Steuerhoheit über dasselbe Steuerobjekt für dieselbe oder eine ähnliche Steuer, einerseits aufgrund persönlicher und andererseits aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit, so geht das durch wirtschaftliche Beziehungen begründete Steuerrechtsverhältnis jeweils dem durch persönliche Beziehungen begründeten vor. Diese Priorität wird allerdings nur in einigen Erlassen festgehalten⁷.

B. Persönliche Zugehörigkeit

1. Einzelpersonen

1.1. *Natürliche Personen*

Ist der aus Nutzniessung oder Wohnrecht Berechtigte bzw. der damit Belastete eine natürliche Person, so ist in allen Erlassen in erster Linie der Wohnsitz und bei Fehlen eines solchen unter Umständen der Aufenthaltsort massgebend. Für den Begriff des *Wohnsitzes* gelten in den meisten Erlassen die Bestimmungen von Art. 23–26 ZGB⁸, in einigen Kantonen wird dieser Begriff aber durch eigene

5 ZH-StG 3 und 4 – BE-StG 5 und 8 – LU-StG 3 und 7 – UR-StG 3 – SZ-StG 4 – OW-StG 10 und 60 – NW-StG 3 – GL-StG 4, 5 und 6 – ZG-StG 4 und 5 – FR-LIC 3 und 6 – SO-StG 14 und 15 – BS-StG 1 – BL-StG 4 und 6 – SH-StG 4 und 5 – AR-StG 3 – AI-StG 4, 5 und 7 – SG-StG 5, 6 und 7 – GR-StG 10 und 11 – AG-StG 3 – TG-StG 3, 4 und 5 – TI-LT 4, 5 und 7 – VD-LID 3 – VS-LF 2, 3, 73 und 74 – NE-LID 5 – GE-LCP 2 und 60 – JU-LID 5 und 8

6 WStB 3

7 So in ZH-StG 3 IV und 4 II – BS-StG 1 II – SH-StG 4 II – AI-StG 4 IV und 5 II – GR-StG 10 III – AG-StG 3 II

8 BE-StG 5 I – LU-StG 3 Ziff. 1 – FR-LIC 3 I lit. a und 4. Der Verweis auf das ZGB durch “gesetzlichen Wohnsitz” umschrieben: SO-StG 14 III und VV 15 I – TI-LT 4 I – VD-LID 3 I Ziff. 1 lit. a und 4 – NE-LID 5 I Ziff. 1 und 6 – GE-LCP 2 I lit. a und 3 – JU-LID 5 I und 6 I und auch in WStB 3 Ziff. 1 lit. a, b und c

Umschreibungen noch erweitert oder verallgemeinert. Statt des zivilrechtlichen Wohnsitzes, d.h. des Ortes, wo sich der Steuerpflichtige mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält⁹, bezeichnen einzelne Kantone den Wohnsitz als den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse¹⁰ oder der Lebensinteressen¹¹. Zahlreiche Kantone umschreiben den Begriff nicht, verweisen aber auch nicht auf das ZGB¹². In diesen Fällen gilt aber in der Regel ebenfalls der zivilrechtliche Wohnsitz¹³. Da auch der zivilrechtliche Wohnsitzbegriff gemäss Art. 23 ZGB den Lebensmittelpunkt beinhaltet und zudem das Steuerdomizil ein Indiz für den zivilrechtlichen Wohnsitz bildet¹⁴, kann davon ausgegangen werden, dass auch die eigene Begriffsumschreibung einzelner Steuergesetze mit dem Wohnsitz des Pflichtigen nach ZGB übereinstimmt. Beim *Aufenthaltssort*, auf den im allgemeinen nur dann zurückgegriffen wird, wenn kein schweizerischer Wohnsitz nachweisbar ist, gilt in der Regel auch der zivilrechtliche Aufenthaltsbegriff nach Art. 24 Abs. 2 ZGB mit der Einschränkung von Art. 26 ZGB¹⁵, obschon in keinem der Steuergesetze eine derartige Verweisung anzutreffen ist. Auch wenn dies in den Steuergesetzen nicht zum Ausdruck kommt, ist jedes tatsächliche Sichaufhalten während einer Mindestdauer von einigen, meist drei Monaten, das auch vorübergehend unterbrochen werden kann, ein Aufenthalt¹⁶. Dem entsprechen auch die in den Steuergesetzen der Kantone Basel-Stadt und Aargau gebrauchten Begriffe des "tatsächlichen Wohnens"¹⁷.

9 Diese Absicht ergibt sich aus dem Zweck, zu dem der Aufenthalt genommen wird - BGE 94 I 322 E. 5.

10 AR-StG 3 I Ziff. 1 und 10 I

11 GL-StG 4 II - TG-StG 3 II

12 ZH-StG 3 I - UR-StG 3 I lit. a und GSStG 1 I - SZ-StG 4 lit. a - OW-StG 10 I lit. a - NW-StG 3 Ziff. 1 lit. a - ZG-StG 4 Ziff. 1 lit. a und 10 I - BS-StG 1 I lit. a Ziff. 1 - BL-StG 4 I und II: "wohnt oder gesetzlicher Wohnsitz", wobei offenbleibt, ob gesetzlicher Wohnsitz wie in SO als Verweis auf das ZGB aufzufassen ist - SH-StG 4 lit. a - AI-StG 4 I - SG-StG 5 II: Wohnsitz ist dort, wo das Steuersubjekt wohnt oder seinen gesetzlichen Wohnsitz hat. Auch hier ist die Bedeutung nicht näher umschrieben - GR-StG 10 I lit. a - AG-StG 3 I lit. a Ziff. 1

13 ZH-DA 22 - Reimann/Zuppinger/Scharrer, Komm. zu § 3 StG, N 4 ff. - Bosshardt, S. 53 - BS: Gruninger/Studer, S. 9 ff. - SG: Weidmann, S. 44 - Aargauische Steuerpraxis, II. Teil, Nr. 1, S. 5

14 Bucher, BE-Komm. zu Art. 23 ZGB, N 1 ff. und 36

15 Bucher, BE-Komm. zu Art. 24 ZGB, N 42, 43 und Art. 26 ZGB, N 9

16 ZH-StG 3 II - BE-StG 5 I in Verb. mit 7 - LU-StG 3 Ziff. 1 in Verb. mit 5 - UR-StG 3 I lit. a - SZ-StG 4 lit. b - OW-StG 10 I lit. a - NW-StG 3 Ziff. 1 lit. b und c - GL-StG 4 I und III - ZG-StG 4 Ziff. 1 lit. a und 10 I - FR-LIC 3 I lit. a in Verb. mit 5 - SO-StG 14 IV - BL-StG 4 I, III und IV - SH-StG 4 lit. a - AR-StG 3 I Ziff. 1 in Verb. mit 10 II - AI-StG 4 II und III - SG-StG 5 I und IV - GR-StG 10 Ia, b und c - TG-StG 3 III - TI-LT 4 III - VD-LID 3 I Ziff. 1 lit. b in Verb. mit 5 - VS-LF 2 III und IV - NE-LID 5 I Ziff. 1 - GE-LCP 2 I lit. b in Verb. mit 3 lit. A - JU-LID 5 I in Verb. mit 7 - Reimann/Zuppinger/Scharrer, Komm. zu § 3 StG, N 23 - Weidmann, S. 44 - Gruber, Komm. zu Art. 7 StG, Ziff. 1.

17 BS-StG 1 I lit. a Ziff. 1 - AG-StG 3 lit. a Ziff. 1 - Gruninger/Studer, S. 15 f. - Aargauische Steuerpraxis, II. Teil, Nr. 1, S. 5

Die Anknüpfung an den Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort gilt nicht nur für die direkten Steuern¹⁸, sondern auch für die Verkehrssteuern, wie Erbschafts- und Schenkungssteuern. Sind diese in einem besonderen Gesetz geordnet, kann es allerdings vorkommen, dass die Begriffe in den beiden Erlassen desselben Kantons unterschiedlich umschrieben sind¹⁹. Als Anknüpfungsbegriff gilt aber in allen Kantonen der Wohnsitz des Schenkers bzw. der letzte Wohnsitz des Erblassers oder, was aufgrund von Art. 538 Abs. 1 ZGB dasselbe Ergebnis zeitigt, der Ort, an dem der Erbgang eröffnet wird.

1.2. Juristische Personen

Für die als Nutzniesser berechnete oder mit einer Nutzniessung bzw. einem Wohnrecht belastete juristische Person ist statt dessen der Sitz oder der Ort, an dem die Verwaltung geführt wird, massgebend²⁰. Da der Sitz gemäss Art. 56 ZGB von der juristischen Person frei gewählt werden kann und mit der Anführung in den Statuten die nötige Publizitätswirkung erhält, ist es dem Steuerpflichtigen an sich möglich, einen für ihn möglichst günstigen Sitz zu wählen. Um zu verhindern, dass eine tatsächlich unter ihrer Steuerhoheit tätige juristische Person durch Bezeichnung eines rein formellen Sitzes der Besteuerung einen Teil ihres Gewinns entzieht, sehen die Kantone in ihren Steuergesetzen noch die Besteuerung am tatsächlichen Sitz vor, nämlich dem Ort, an dem die Verwaltung geführt wird²¹. Dies entspricht der im Steuerrecht allgemein zum Ausdruck kommenden Haltung, weniger auf die rechtlichen, als vielmehr auf die wirtschaftlichen oder tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Primär gilt aber immer der in den Statuten vorgesehene Sitz. Erst wenn sich herausstellt, dass dieser Sitz bloss formeller Natur ist, gilt der Ort der wirklichen Geschäftsleitung²².

18 Im Sinne von jenen Steuern, bei denen das Steuerobjekt mit der Berechnungsgrundlage zusammenfällt (Einkommens-, Vermögens-, Ertrags- und Kapitalgewinnsteuer sowie Vermögensgewinnsteuer) – Höhn, Steuerrecht, § 4, N 16 und 17

19 Dies gilt auch für Grundstücksgewinne, die bei der Einräumung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts im Kt. UR erzielt und aufgrund des speziellen GStG besteuert werden, obschon es sich bei den Grundstücksgewinnsteuern ebenfalls um direkte Steuern im dargestellten Sinne handelt.

20 WStB 3 Ziff. 2 beschränkt sich auf den Sitz, da die Unterscheidung zwischen dem Sitz und dem Ort, an dem die Verwaltung geführt wird, für die Wehrsteuer ohne Bedeutung ist – Känzig, Komm. zu Art. 3 WStB, N 10.

21 ZH-StG 4 I – BE-StG 5 I – LU-StG 3 Ziff. 2 – UR-StG 3 I lit. b – SZ-StG 4 lit. d – OW-StG 60 I Ziff. 1 – NW-StG 3 Ziff. 2 – GL-StG 5: "steuerlich massgebender Sitz" – ZG-StG 4 Ziff. 2 und 10 I – FR-LIC 3 I lit. b – SO-StG 14 V – BS-StG 1 I lit. a Ziff. 2 – BL-StG 5 – SH-StG 4 lit. b – AR-StG 3 I Ziff. 1 und 10 V: "Wohnsitz am Ort, wo Verwaltung geführt wird" – AI-StG 5 I – SG-StG 6 – GR-StG 10 II – AG-StG 3 I lit. a Ziff. 2 – TG-StG 4 – TI-LT 5 – lediglich "süge" in VD-LID 3 I Ziff. 2 – NE-LID 5 I Ziff. 2 – VS-LF 73 – GE-LCP 60 – JU-LID 5 I

22 Bosshardt, S. 56 – Reimann/Zuppinger/Schärfer, Komm. zu § 4 StG, N 1 ff. – Gruber,

2. Personengemeinschaften

Grundsätzlich werden sowohl die Personengesellschaften (einfache Gesellschaft, Kollektiv- und Kommanditgesellschaft)²³ als auch die Erbengemeinschaft²⁴ nicht als solche besteuert, sondern die *Anteile* werden dem Einkommen und Vermögen der Teilhaber zugerechnet²⁵.

Da in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen und auch im WStB der *Nutzniesser* nicht nur für die Einkünfte aus dem Nutzniessungsgut, sondern auch für das Nutzniessungsgut als solches steuerpflichtig erklärt wird, ist ihm der mit einer Nutzniessung belastete Anteil zuzurechnen²⁶. Ist der Anteil dagegen mit einem *Wohnrecht* belastet, beschränkt sich die Steuerpflicht des Berechtigten im allgemeinen auf den ihm kraft seiner Rechtsstellung zukommenden Vermögensvorteil. Im übrigen ist der damit belastete Teilhaber nach wie vor steuerpflichtig. Diese unterschiedliche Behandlung der beiden Berechtigungsarten muss bei dem nun Folgenden berücksichtigt werden.

Bei der *Wehrsteuer* wird das Einkommen und Vermögen der Gesellschaft bzw. Gemeinschaft zuerst als Einheit ermittelt und die Teilhaber für die ihnen gegenüber bestehenden Guthaben und Schulden wie Dritte behandelt. Das sich daraus für die Gemeinschaft ergebende Einkommen und Vermögen ist dann den einzelnen Teilhabern entsprechend ihren Anteilen als Einkommen bzw. Vermögen zuzurechnen²⁷. Je nachdem, ob die auf den Anteil berechtigten Nutzniesser oder Wohnberechtigten bzw. die mit dieser Berechtigung belasteten Teilhaber natürliche oder juristische Personen sind, werden sie an ihrem Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort oder an ihrem Sitz bzw. dem Ort, an dem ihre Verwaltung geführt wird, besteuert. Nach dem Grundsatz der Priorität des kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit begründeten Steuerrechtsverhältnisses sind die in einem vom Wohnsitz- bzw. Sitz der am Anteil

Komm. zu Art. 5 StG, Ziff. 3 — Grüniger/Studer, S. 17 — Weidmann, S. 45 — Aargauische Steuerpraxis, II. Teil, Nr. 1, S. 5

23 OR 530 ff., 552 ff. und 594 ff.

24 ZGB 602

25 SH-StG 11 und 12 — BF-StG 5 III und IV — LU-StG 2 I — UR-StG 3 II und III, solange innerhalb des Kts. Nachlass als Ganzes genutzt auch als solches besteuert — SZ-StG 4 lit. c Ziff. 1 — OW-StG 10 lit. c — NW-StG 3 Ziff. 3 lit. b — GL-StG 6 I Ziff. 2 und 3 — ZG-StG 4 II — FR-LIC 16 — SO-StG 15 II lit. d — BS: Grüniger/Studer, S. 9 — BL-StG 6 I lit. a und 7 I erwähnt Nutzniesser noch ausdrücklich — SH-StG 6 und 7 — AR-StG 4 I und II — AI-StG 16 und 13 I — SG-StG 10 I — GR-StG 4 II — AG-StG 13 und 14 I — TG-StG 6 I — VD-LID 11 — VS-LT 7 I — NE-LID 5 II und III — GE-LCP 8 und mit Einschränkung 12 III — JU-LID 25 sowie WStB 18 II

26 Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärer, Komm. zu § 12 StG, N 6 und § 11 StG, N 14. Eine Ausnahme besteht für die mit dem Nutzniessungsgut pfandversicherten Schulden, für die der Belastete noch persönlich haftet — Blumenstein, System, S. 202.

27 Känzig, Komm. zu Art. 18 WStB

Berechtigten oder Belasteten verschiedenen Belegenheitskanton befindlichen, unbeweglichen Sachen und Unternehmungen davon ausgenommen. Sie werden zwar ebenfalls den am Anteil Berechtigten oder den mit dieser Berechtigung belasteten Teilhabern zugerechnet, aber aufgrund der Rechtsordnung desjenigen Kantons, in dem sie liegen.

Sind die *Beteiligungsverhältnisse unbestimmt*, so sehen einige Kantone sowohl für die Personengesellschaft²⁸ als auch für die Erbengemeinschaft²⁹ eine Besteuerung der Gemeinschaft als Ganzes nach den für die natürlichen Personen geltenden Bestimmungen vor. Der Ort der Besteuerung ist aber in der Regel in den Steuergesetzen nicht bestimmt. Abgesehen von den am Ort der gelegenen Sache zu steuernden Grundstücken, Unternehmungen und Betriebsstätten ist das Vermögen der Gemeinschaft im Falle der Erbengemeinschaft wohl am letzten Wohnsitz des Erblassers³⁰ und bei der Personengesellschaft möglicherweise an einem von den Wohnsitzen bzw. Aufenthaltsorten der Gesellschafter unabhängigen Gesellschaftssitz³¹ zu versteuern.

Besteht die *Nutzniessung* aber nicht nur an einem Gesellschaftsanteil bzw. Erbteil, sondern an der ganzen *Personengesellschaft* oder dem ganzen unverteilten *Nachlass*, etwa bei dem überlebenden Ehegatten kraft Vermächtnisses³² oder in den seltenen Fällen der alleine überlebenden Urgrosseltern oder bei deren Vorversterben der von ihnen abstammenden Geschwister der Grosseltern³³, so ist meines Erachtens auch bei unbestimmten Beteiligungsverhältnissen der Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des nach allen kantonalen Steuergesetzen und auch dem WStB alleine steuerpflichtigen Nutzniessers anzunehmen.

C. Wirtschaftliche Zugehörigkeit

1. Grundeigentum

Wird unbewegliches Vermögen mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belastet, so sind der belastete Vermögenswert und die daraus fliessenden Einkünfte am *Ort der gelegenen Sache* zu versteuern. Unabhängig von der persönlichen Zu-

28 BL-StG 7 II – SG-StG 10 II – GR-StG 4 II, 2. Satz – TG-StG 6 II

29 ZH-StG 12 II – LU-StG 2 II – UR-StG 3 III – SZ-StG 15 II, 1. Satz und wenn Erbengemeinschaft das Geschäft des Erblassers weiterbetreibt, auch nach Klärung der Verhältnisse (2. Satz) – OW-StG 17 I und III – NW-StG 12 II und IV – GL-StG 11 III – SH-StG 6 II – AR-StG 4 III – AI-StG 13 I, auch wenn Nachlass von den Erben gemeinsam genutzt oder bewirtschaftet wird – AG-StG 14 II – NE-LID 5 III

30 Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 12 StG, N 15 – so ausdrücklich in AG-StG 14 II

31 OR 554 – vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärrer, Komm. zu § 11 StG, N 25

32 Aufgrund der sog. erweiterten verfügbaren Quote

33 ZGB 460 II und III

gehörigkeit der am Nutznießungs- oder Wohnrechtsverhältnis Beteiligten, bestimmt die Rechtsordnung des Belegenheitskantons die *Steuerpflicht*. Einzelne kantonale Erlasse statuieren deshalb nicht nur eine besondere Steuerpflicht für den ausserhalb des Kantons wohnhaften Eigentümer oder Nutzniesser des im Kanton gelegenen Grundeigentums, sondern nehmen auch das ausserhalb des Kantons gelegene Grundeigentum eines im Kanton wohnhaften Eigentümers oder Nutzniessers ausdrücklich von der Besteuerung aus³⁴. Der Nutznießung kann in beschränktem Masse das in den Erlassen höchstens im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer erwähnte Wohnrecht, nicht aber andere Nutzungsrechte an Grundeigentum gleichgestellt werden³⁵. Das Grundeigentum beschränkt sich im WStB und auch in den meisten kantonalen Steuergesetzen auf die *Grundstücke* im Sinne von Art. 655 ZGB³⁶. Einzelne Kantone beziehen aber auch *Fahrnisbauten* mit ein³⁷.

2. Grundpfandtitel und grundpfandversicherte Forderungen

Im interkantonalen Verhältnis werden die direkt mittels Grundpfandverschreibung, Schuldbrief oder Gült³⁸ durch ein Grundstück oder indirekt durch ein Pfandrecht

34 ZH-StG 3 IV und 4 II – dagegen für Erbschafts- und Schenkungssteuer nur das im Kt. gelegene Grundeigentum erwähnt: EschG 2 I lit. b und 5 lit. b – BS-StG 1 II – SH-StG 4 II – AI-StG 4 IV und 5 II – GR-StG 10 III – AG-StG 3 II und ErbStG 1 II – GE-LCP 61 für juristische Personen

35 Känzig, Komm. zu Art. 3 WStB, N 12. In den meisten Kten. ist der Nutzniesser als Steuerpflichtiger auch im Zusammenhang mit der kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit entstehenden Steuerpflicht erwähnt, so in BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, FR, SO, BS, BL, SH, AR, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE und JU. Auch wenn das Wohnrecht in der Steuerpraxis der Kte. wie die Nutznießung angeknüpft wird, ist doch zu berücksichtigen, dass ausser dem Wohnberechtigten immer auch der belastete Eigentümer je nach Umfang der Berechtigung steuerpflichtig ist.

36 So im wesentlichen in ZH-DA 26 – ohne nähere Begriffsumschreibung BE-StG 8 II lit. a und ErbStG 1 II und 2 I – vgl. aber Flückiger, Komm. zu Art. 8 StG, N 4. Speziell sind die Wasserkräfte am privaten Gewässer und vom Staat verliehene als unbewegliche Vermögen des Eigentümers/Konzessionärs bzw. des Nutzniessers zu versteuern – N 10 zu Art. 54. Ohne nähere Umschreibung auch LU-StG 7 I Ziff. 1 und ErbStG 2 lit. b – UR-StG 3 I lit. c Ziff. 2, GStG 1 Ziff. 1 und ErbStG 2 IV – OW-StG 10 I lit. e – NW-StG 3 Ziff. 3 lit. a und GStG 1 I, soweit Nutznießungs- und Wohnrechtsbegründung bzw. deren vorzeitige Aufhebung überhaupt einer Veräusserung des Grundstückes gleichgestellt werden – GStG 1 III: vgl. dazu aber 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 3.1.2. – GL-StG 6 I Ziff. 1. In ZG-StG 5 II und 11 ist nur von Grundeigentum die Rede, das aber nach StG 26 auch nur auf Grundstücke im Sinne des ZGB mit Einschluss ihrer Bestandteile (ZGB 642) beschränkt sein kann. FR-LIC 6 II lit. a – BS-StG 1 I lit. b Ziff. 2 und Grüninger/Studer, S. 19 – BL-StG 6 I lit. d und ErbStG 1 II und 2 I – SH-StG 5 I Ziff. 1 lit. b und ErbStG 4 I – AR-StG 3 I Ziff. 2 und 12 II Ziff. 1 in Verb. mit StG 56 – AI-StG 7 II lit. a – SG-StG 7 I lit. a – GR-StG 11 I lit. a – AG-StG 3 lit. b Ziff. 2 und in ErbStG 1 II mit Liegenschaften statt Grundstücke umschrieben – TG-StG 5 II lit. a und ErbStG 4 I – TI-LT 7 I lit. b in Verb. mit LT 52 II – VS-LF 3 I lit. e – NE-LID 5 I Ziff. 3 lit. a und LSD 13 I, 14 – GE-LCP 2 I lit. c Ziff. 3 und 64 – JU-LID 8 II lit. a wie BE

37 SZ-StG 4 lit. e Ziff. 2 und 12 lit. b – SO-StG 15 II lit. a – VD-LID 3 I Ziff. 3 lit. a

38 ZGB 793

an einem Grundpfandrecht sichergestellten Forderungen als bewegliches Vermögen am *Wohnsitz bzw. Sitz* des Gläubigers besteuert. Besteht an der Forderung eine Nutzniessung, so ist der Nutzniesser in allen Kantonen und auch aufgrund des WStB steuerpflichtig, so dass sein Wohnsitz bzw. Sitz die anwendbare Rechtsordnung bestimmt³⁹. Nur wenn der Gläubiger bzw. Nutzniesser im *Ausland* wohnt und keine diesbezüglichen staatsvertraglichen Abmachungen bestehen, begründet das direkt oder indirekt als Sicherstellung beanspruchte Grundstück ein Nebensteuerdomizil am *Ort der gelegenen Sache*⁴⁰. Ob und inwieweit eine derartige Steuerpflicht des im Ausland wohnhaften Nutzniessers besteht, ergibt sich aus der Rechtsordnung des Belegenheitskantons. Meines Erachtens wird ein *im Inland wohnhafter Nutzniesser* in seinem *Wohnsitzkanton* auf dem Nennwert der Forderung und sämtlichen ihm daraus zufließenden Zinsen nach der dort anwendbaren Rechtsordnung besteuert, selbst wenn der Gläubiger im Ausland wohnt und dort ebenfalls steuerpflichtig ist⁴¹. *Wohnt* umgekehrt der *Nutzniesser im Ausland* und der mit der Nutzniessung belastete Gläubiger in der Schweiz, ist nicht etwa der Gläubiger, sondern der im Ausland wohnhafte Nutzniesser kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit im *Belegenheitskanton* steuerpflichtig⁴².

3. Betriebsstätte, Geschäftsbetrieb, Unternehmung

Mit dem Grundeigentum sehen die kantonalen Steuergesetze und der WStB auch eine besondere Besteuerung für alle Arten von *körperlichen Anlagen* und *Einrichtungen* vor, die einer mehr oder weniger *selbständigen* und auf eine gewisse *Dauer* angelegten *Erwerbstätigkeit* dienen. Dem Ausklammern dieser Vermögenswerte aus der kraft persönlicher Zugehörigkeit begründeten Steuerpflicht verschaffen einzelne kantonale Steuergesetze noch Nachdruck, indem sie wie beim Grundeigentum auch die zwar einem im Kanton wohnhaften Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser gehörende, aber *ausserhalb des Wohnsitz- oder Sitzkantons* befindliche Unternehmung oder Betriebsstätte von der Besteuerung ausdrücklich ausnehmen⁴³.

39 In zahlreichen kant. Steuergesetzen wird der Nutzniesser ausdrücklich als steuerpflichtig genannt, so BE, LU, NW, GL, SO, BL, SH, SG, GR, TG, TI, VS, NE, JU und auch im WStB.

40 BE-StG 8 II lit. b – LU-StG 7 I Ziff. 2 – UR-StG 3 I lit. d – SZ-StG 4 lit. f, besondere Bemessung in StG 44 und 45 – OW-StG 10 I lit. f – NW-StG 3 Ziff. 4 lit. a – GL-StG 6 I Ziff. 6 – ZG-StG 6 II – SO-StG 15 II lit. b – BS-StG 1 I lit. b Ziff. 2 – BL-StG 6 I lit. d – SH-StG 5 I Ziff. 3 lit. c – AI-StG 7 II lit. a – SG-StG 7 I lit. f – GR-StG 11 I lit. b – AG-StG 3 I lit. b Ziff. 2 – TG-StG 5 II lit. b – TI-LT 7 II lit. c – VS-LF 4 I lit. c – NE-LID 5 I Ziff. 4 lit. a – JU-LID 8 II lit. b und für die Wehrsteuer WStB 3 Ziff. 3 lit. b

41 Staatsvertrag vorbehalten. Der mit einer Nutzniessung Belastete, z.B. in der BRD, teilweise steuerpflichtig

42 Grüniger/Studer, S. 22

43 ZH-StG 3 IV und 4 II – BS-StG 1 II – SH-StG 4 II – AI-StG 4 IV und 5 II – GR-StG 10 III auf Betriebsstätten beschränkt, während umgekehrt auch die Inhaber und Teilhaber von Geschäftsbetrieben miteinbezogen sind, StG 11 I lit. d – AG-StG 3 II – GE-LCP 61 nur für juristische Personen

Diese Unternehmungen werden in den einzelnen Erlassen aber *verschieden* umschrieben, indem in einigen Kantonen und im WStB nur von "Betriebsstätten" die Rede ist⁴⁴, während andere kantonale Steuergesetze auch "Unternehmungen" und "Geschäftsbetriebe" als *Anknüpfungsbegriffe* erwähnen⁴⁵. Dabei handelt es sich nicht etwa um die handelsrechtliche Unterscheidung zwischen Haupt- und Zweigniederlassung⁴⁶, denn zumindest in jenen Erlassen, die nur die Betriebsstätte als Spezialsteuerdomizil anführen, ist damit nicht nur eine Zweigniederlassung gemeint. Der in jenen Erlassen gebrauchte Begriff der Betriebsstätte umfasst in der Regel vielmehr sowohl die organisatorisch und verwaltungsmässig nicht verselbständigte Betriebsstelle, wie ein Warenlager, Betriebsbüro, Verkaufsgeschäft oder eine Vertretung, als auch die Hauptniederlassung oder den alleine vorhandenen Geschäftsbetrieb⁴⁷. Die in den Steuergesetzen vorgenommene Unterscheidung in Betriebsstätte und Geschäftsbetrieb bzw. Unternehmung verdeutlicht, dass nicht nur Betriebsstätten eines andern Unternehmens, sondern auch selbständige Unternehmen im Hoheitsgebiet des betreffenden Kantons gesondert besteuert werden. Obschon sich auch diese Umschreibung in der Praxis nach der im bundesgerichtlichen Kollisionsrecht entwickelten Begriffs Umschreibung zu richten hat, ist im innerkantonalen Bereich eine Erweiterung des Anknüpfungsbegriffes gegenüber denjenigen Kantonen, die nur die Betriebsstätte als Spezialsteuerdomizil anführen, ohne weiteres denkbar.

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass abgesehen von jenen Erlassen, die den Anknüpfungsbegriff ausdrücklich umschreiben⁴⁸, nicht nur verschiedene Begriffe, sondern auch unterschiedliche Umschreibungen in den einzelnen Kantonen üblich sind. Gemeinsam ist jedoch allen kantonalen Steuergesetzen und auch dem WStB die *Steuerpflicht des Nutzniessers* für das von seinem Recht betroffene Vermögen und die daraus fliessenden Einkünfte. Besteht somit eine Nutzniessung an der Unternehmung oder an dem die Betriebsstätte umfassenden Teil der Unternehmung, so ist der Nutzniesser steuerpflichtig⁴⁹. Dies gilt auch für die

44 ZH-StG 5 I – NW-StG 3 Ziff. 3 lit. c – AI-StG 7 I

45 BE-StG 8 II lit. c – LU-StG 7 I Ziff. 3 – UR-StG 3 I lit. c Ziff. 1 – SZ-StG 4 lit. e Ziff. 1 spricht lediglich von "Erwerbsunternehmungen" – OW-StG 10 I lit. c und d – GL-StG 6 I Ziff. 2 – ZG-StG 5 II und 11 beschränkt sich auf "Geschäftsniederlassungen" – FR-LIC 6 II lit. b – SO-StG 15 II lit. c – BS-StG 1 I lit. b Ziff. 3 – BL-StG 6 I lit. a und b – SH-StG 5 I Ziff. 1 lit. a – AR-StG 3 I Ziff. 2 lit. a auf "Geschäftsunternehmungen" beschränkt – SG-StG 7 I lit. b – GR-StG 11 I lit. d und e – AG-StG 3 I lit. b Ziff. 3 – TG-StG 5 II lit. c – TI-LT 7 I lit. a – VD-LID 3 I Ziff. 3 lit. d und e – VS-LF 3 I lit. a und b – NE-LID 5 I Ziff. 3 lit. c und d – GE-LCP 2 I lit. c Ziff. 1 für natürliche Personen "entreprise lucrative établie dans le canton" und LCP 63 I für juristische Personen – JU-LID 8 II lit. c und auch WStB 3 Ziff. 3 lit. c und d

46 Grüniger/Studer, S. 24

47 Reimann/Zuppinger/Schärner, Komm. zu § 6 StG, N 21 – von Steiger, S. 319 – Weidmann, S. 46 – Gruber, Komm. zu Art. 8 Ziff. 4 und Art. 9 Ziff. 2 – Bosshardt, S. 57

48 ZH-DA 25 II – BE-StG 9 – OW-StG 10 III – GL-StG 6 II – SG-StG 7 II – GR-StG 11 I lit. e – TI-LT 6 – VS-LF 3 II – NE-LID 7 – JU-LID 9 – WStB 6

49 Ausdrücklich erwähnt in den Steuergesetzen der Kte. BE, FR, BL, TI, VS, JU – vgl. auch Reimann/Zuppinger/Schärner, Komm. zu § 11 StG, N 15.

in manchen Steuergesetzen noch besonders angeführten Beteiligungen oder Anteile⁵⁰, etwa an dem als Personengesellschaft geführten Unternehmen. Dabei ist unerheblich, ob es sich beim Nutzniesser um eine natürliche oder eine juristische Person handelt.

4. Amtlich verwaltetes Vermögen

In mehreren Kantonen sind das Vermögen, das keiner bestimmten oder einer Person mit unbekanntem Aufenthalt gehört, sowie das daraus fliessende Einkommen im *Belegenheitskanton*, d.h. jenem Kanton zu versteuern, dessen Behörde das Vermögen amtlich verwaltet⁵¹. Obschon dieses Spezialsteuerdomizil in der Mehrzahl der Kantone allgemein umschrieben ist, kann es sich dabei *nur* um *bewegliches* Vermögen handeln⁵², das *nicht* einem *ausserkantonalen Unternehmen* dient. Die von den anderen Kantonen aufgrund einer Liegenschaft oder Betriebsstätte beanspruchte Steuerhoheit geht mit anderen Worten derjenigen des Kantons vor, der die Vermögensgüter als Ganzes verwaltet. Die Steuerpflicht des Wohnberechtigten beschränkt sich naturgemäss auf den Liegenschaftskanton, der *Nutzniesser* von amtlich verwaltetem beweglichen Privatvermögen kann aber in dem verwaltenden Kanton für das Vermögen und die daraus fliessenden Erträge steuerpflichtig werden⁵³.

§ 2 Die Kollision kantonaler Steuergesetze als mögliche Folge

I. Im allgemeinen

Die in den einzelnen kantonalen Steuergesetzen vorgesehene *Umschreibung* der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit bildet nicht nur einen Bestandteil der subjektiven Steuerpflicht und damit des Steuerrechtsverhältnisses, sondern *bezeichnet* auch die vom steuerfordernden Gemeinwesen beanspruchte *Steuer-*

50 BE-StG 8 II lit. c – LU-StG 7 I Ziff. 3 – UR-StG 3 I lit. c Ziff. 1 – SZ-StG 4 lit. e Ziff. 1 – OW-StG 10 I lit. c – GL-StG 6 I Ziff. 2 – ZG-StG 5 II – FR-LIC 6 II lit. b – BS-StG 1 I lit. b Ziff. 3 – BL-StG 6 I lit. a – AR-StG 3 I Ziff. 2 lit. a – SG-StG 7 I lit. b – AG-StG 3 I lit. b Ziff. 3 – TG-StG 5 II lit. c – TI-LT 7 I lit. a – VD-LID 3 I Ziff. 3 lit. e – VS-LF 3 I lit. a – NE-LID 5 I Ziff. 3 lit. c – GE-LCP 2 I lit. c Ziff. 1 – JU-LID 8 II lit. c

51 UR-StG 3 I lit. c Ziff. 3 – SZ-StG 4 lit. e Ziff. 3 – NW-StG 3 Ziff. 5 – GL-StG 6 I Ziff. 3 – SO-StG 15 II lit. g – AR-StG 3 I Ziff. 2 lit. b – SG-StG 7 I lit. c – GR-StG 11 I lit. c

52 Ausdrücklich auf bewegliches Vermögen beschränkt: SZ-StG 4 lit. e Ziff. 3 – GL-StG 6 I Ziff. 3 – SG-StG 7 I lit. c

53 So ausdrücklich in UR-StG 3 I lit. c Ziff. 3 – “Berechtigte” in GL-StG 6 I Ziff. 3 – SO-StG 15 II lit. g – AR-StG 3 I Ziff. 2 lit. b – “Berechtigte” in SG-StG 7 I lit. c – GR-StG 11 I lit. c

hoheit⁵⁴. Im Nutzniessungs- und insbesondere auch im Wohnrechtsverhältnis können somit zwei verschiedene Gemeinwesen, nämlich dasjenige des Berechtigten und dasjenige des Belasteten, die Steuerhoheit über dieselbe Sache kraft persönlicher Zugehörigkeit beanspruchen. Sind gleich mehrere Personen, etwa zur gesamten Hand, berechtigt oder belastet, erhöht sich die Zahl der zu berücksichtigenden Gemeinwesen entsprechend. Gehört zum belasteten Vermögen ein Grundstück, eine Unternehmung bzw. Betriebsstätte oder wird es wegen Ungewissheit über den oder die belasteten Eigentümer amtlich verwaltet, so kann die Steuerhoheit nicht nur von denjenigen Gemeinwesen geltend gemacht werden, in denen der Berechtigte oder Belastete wohnt, sondern auch von denjenigen, in denen sich Grundstück, Unternehmung oder Betriebsstätte befinden und die das belastete Vermögen verwalten. Damit aber eine Doppelbesteuerung desselben Substrats bzw. Verkehrsvorganges vorliegt, müssen zwei oder mehrere Rechtsordnungen miteinander kollidieren, die das Steuerrecht einander gleichgeordneter Gemeinwesen bzw. dasjenige der diesen untergeordneten Selbstverwaltungskörper regeln. Als *interkantonalen Konflikte* sind somit nicht nur Konflikte zwischen Kantonen, sondern auch solche zwischen einem Kanton und der Gemeinde des anderen Kantons sowie zwischen den Gemeinden zweier Kantone denkbar⁵⁵. Zudem müssen die von den Gemeinwesen aufgrund ihrer Steuerhoheit beanspruchten *Steuern* einander *ähnlich* sein, d.h. dasselbe Substrat oder derselbe Verkehrsvorgang muss unter Berücksichtigung der gleichen Bemessungsgrundlagen jeweils von einer ordentlichen Steuer betroffen sein. Die Kollision einer ordentlichen Steuer mit einer untergeordneten Zwecksteuer bildet somit keine Doppelbesteuerung⁵⁶. Die Kollision gleicher oder entsprechender Steuerarten verschiedener kantonaler Steuergesetze als Rechtsordnungen einander gleichgeordneter Gemeinwesen ist entweder bei unterschiedlicher Anknüpfung gleicher Tatbestände oder bei unterschiedlicher Umschreibung gleicher Anknüpfungsbegriffe gegeben.

II. Übereinstimmende Anknüpfung

Da sämtliche kantonalen Steuergesetze auf dem Prinzip der Territorialität beruhen⁵⁷, wird die Steuerhoheit über eine bestimmte Person oder Sache von allen Kantonen nur dann beansprucht, wenn sich diese Person oder Sache auf ihrem Territorium befindet.

Im Zusammenhang mit der *Begründung* von Nutzniessung oder Wohnrecht kommen in erster Linie die auf dem Verkehrsvorgang erhobenen Erbschafts- und

54 Höhn, Steuerrecht, § 38, N 1 – Blumenstein, System, S. 47

55 Höhn, Doppelbesteuerung, § 1 (21), insbes. FN 12 auf S. 31

56 Höhn, Doppelbesteuerung, § 1, Ziff. 22 – Schlumpf/Dürr, S. 21/22

57 Höhn, Steuerrecht, § 12, N 17

Schenkungssteuern sowie die Handänderungsabgaben und allenfalls damit verbundene Vermögensgewinne in Frage⁵⁸.

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer knüpfen die Kantone ihren Besteuerungsanspruch übereinstimmend an den *letzten Wohnsitz des Erblassers* im Falle des Erbanges und an den *Wohnsitz des Schenkers* beim Vollzug der Schenkung. Da im einen Fall die Steuerpflicht des Nutzniessers oder Wohnberechtigten durch die am letzten Wohnsitz des Erblassers geltende Rechtsordnung bestimmt wird und im anderen Fall der Nutzniesser oder Wohnberechtigte eine Steuerpflicht nur mit einer Schenkung, etwa einem vorzeitigen Verzicht auf sein Recht ohne entsprechende Gegenleistung des Belasteten, begründen kann, die dann durch die in seinem Wohnsitzkanton anwendbare Rechtsordnung beurteilt wird, kann durch den Belasteten keine vom Berechtigten verschiedene steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt werden. Die bei der entgeltlichen Handänderung im allgemeinen geschuldete Handänderungs- oder Registerabgabe richtet sich nach der Rechtsordnung am *Ort der Registrierung*, so dass weder die persönliche Zugehörigkeit des Berechtigten noch diejenige des Belasteten eine Rolle spielt.

Bei der Besteuerung des *Rechtsverhältnisses* wird im Zusammenhang mit der Einkommens- und Vermögenssteuer in allen Kantonen der *Nutzniesser* für steuerpflichtig erklärt, während in bezug auf die Ertrags- und Kapitalsteuer wenigstens nirgends etwas statuiert ist, das zu einer davon abweichenden Besteuerung veranlassen würde. Unter Vorbehalt gewisser *Pfandschulden*, für die ausser dem Nutzniessungsgut als Pfandsache noch der belastete *Eigentümer persönlich* haftbar ist und diese Schulden deshalb von seinen eigenen Aktiven abziehen können muss, beschränkt sich die Anknüpfung kraft persönlicher Zuständigkeit somit auf den Nutzniesser⁵⁹. Beim *Wohnrecht* muss auch für die Anknüpfung davon ausgegangen werden, dass es im ZGB als ein Spezialfall der Nutzniessung geordnet ist. Da es nur an Grundeigentum begründet und ausgeübt werden kann, ist es als ein der Nutzniessung entsprechendes dingliches Recht an Grundstücken jeweils am *Ort der gelegenen Sache* zu versteuern. Somit bestimmt die Rechtsordnung des Belegenheitskantons sowohl die Steuerpflicht des Wohnberechtigten als auch die des mit dem Wohnrecht belasteten Grundeigentümers. Ein Konflikt verschiedener Rechtsordnungen kann dank der in allen Kantonen ebenfalls übereinstimmenden Anknüpfung des Grundeigentums und der daran bestehenden dinglichen Rechte am Ort der gelegenen Sache ausgeschlossen werden. Diese Anknüpfung kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit gilt auch für belastetes Wirtschaftsgut, das aus einer Unternehmung besteht. Einige Kantone nennen in ihren Steuergesetzen zwar nur die "Betriebsstätte" als Anknüpfungsbegriff, während andere ausserdem die "Unternehmung" oder den "Geschäftsbetrieb" anführen oder sich auf den Ausdruck "Geschäftsniederlassung" oder "Geschäftsunternehmung" beschränken. Die unterschiedliche Bezeichnung ändert aber nichts daran, dass es sich in allen Kantonen

58 Blumenstein, System, S. 83

59 Blumenstein, System, S. 202

im wesentlichen um dieselbe Anknüpfung an körperliche Anlagen und Einrichtungen sowie die damit verbundene Erwerbstätigkeit handelt.

Eine *Ausnahme* von der weitgehend übereinstimmenden Anknüpfung in den kantonalen Steuergesetzen besteht bei den *Personengemeinschaften*, indem die eine Gruppe von Kantonen ausdrücklich entweder nur die Erbengemeinschaft oder jede Art von Personengemeinschaft für steuerpflichtig erklärt, wenn die Beteiligungsverhältnisse unbestimmt sind, während bei der anderen Gruppe von Kantonen ein derartiger Hinweis fehlt. In den Kantonen, die bei unbestimmten Beteiligungsverhältnissen statt der einzelnen Gemeinschaftler bzw. Gesellschaftler die ganze Gemeinschaft für steuerpflichtig erklären, fehlt zudem in der Regel der Hinweis auf den Ort der Anknüpfung⁶⁰. Besteht eine Nutzniessung an dem ganzen Gemeinschaftsvermögen, kann meines Erachtens auch bei unbestimmten Beteiligungsverhältnissen am Wohnsitz bzw. Sitz des Nutzniessers angeknüpft werden, doch ist auch hier eine abweichende Anknüpfung in den einzelnen Kantonen denkbar. Werden aber nur einzelne Teile oder Anteile des Gemeinschaftsvermögens mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belastet, ist im Falle des nicht zu einer Unternehmung oder Liegenschaft gehörenden Vermögens eine Kollision verschiedener kantonalen Steuergesetze schon aufgrund der unterschiedlichen Anknüpfung des gleichen Tatbestandes möglich.

III. Unterschiedliche Umschreibung der Anknüpfungsbegriffe

Selbst wenn die in den verschiedenen Kantonen auf die gleichen Tatbestände anzuwendenden Anknüpfungsbegriffe in den einander entsprechenden Steuerarten übereinstimmen, ist eine Kollision der Steuergesetze durch eine unterschiedliche Umschreibung der Anknüpfungsbegriffe möglich. So stellt nicht jede Einräumung oder Aufgabe der Berechtigung ohne entsprechende Gegenleistung in allen Kantonen eine *Schenkung* dar. Eine unter Anrechnung auf den Erbteil gemachte Schenkung wird in einigen Kantonen nicht der Schenkungs-, sondern der Erbschaftsteuer unterworfen. Bei der entgeltlichen Einräumung spielt es dagegen keine Rolle, dass dieser Vorgang in einigen Kantonen als *Handänderung* angesehen wird und in anderen nicht. Die Handänderungssteuer wird, wie erwähnt, durch den Registerort bestimmt, während der allenfalls damit verbundene *Vermögensgewinn* von demjenigen zu versteuern ist, der ihn realisiert⁶¹. Je nachdem, ob es sich dabei um Gewinn aus der Begründung oder vorzeitigen Ablösung der Berechtigung an beweglichem oder unbeweglichem Vermögen handelt, oder ob das Vermögen privaten oder geschäftlichen Zwecken dient, ist der Wohnsitz bzw. Sitz des Realisators zur Zeit der Realisierung oder der Ort der gelegenen Sache, sei dies nun ein Grundstück

60 Ausnahme AG-StG 14 II

61 Vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., b), 1. auf S. 68

oder eine Unternehmung, massgebende Anknüpfung für die anwendbare Rechtsordnung⁶². Da nur entweder der Berechtigte oder der Belastete einen Gewinn realisieren kann und die Anknüpfung in persönlicher und wirtschaftlicher Beziehung in allen Kantonen dieselbe ist, besteht die Kollisionsgefahr nur bei verschiedener Umschreibung dieser auch im Rechtsverhältnis massgebenden Anknüpfungsbegriffe. Wenn auch der *Wohnsitz-* und *Aufenthaltsbegriff* in den einzelnen Steuergesetzen verschieden umschrieben werden, so stützen sich doch auch jene Erlasse mit einer eigenen Umschreibung weitgehend auf die Merkmale des ZGB⁶³. Konflikte können somit eher aus der unterschiedlichen Begriffsumschreibung der Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit entstehen. So wird im einen Kanton die Steuerhoheit auch für *Fahrnisbauten*⁶⁴ beansprucht, während sich andere Kantone mit den in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Grundstücken im Sinne des ZGB⁶⁵ begnügen.

Bei den *Unternehmungen* sind schon die Anknüpfungsbegriffe unterschiedlich bezeichnet, so dass auch bei der gemeinsamen Bedeutung gewisse Abweichungen in der Umschreibung unvermeidlich sind.

§ 3 *Das vom Bundesgericht entwickelte Kollisionsrecht*

Beanspruchen mehrere Kantone die Steuerhoheit über denselben Tatbestand, so lässt sich die möglicherweise daraus ergebende Doppelbesteuerung nur durch ein den kantonalen Steuergesetzen *übergeordnetes Recht* vermeiden. Grundlage für dieses den kantonalen Rechtsordnungen übergeordnete Recht bildet Art. 46 Abs. 2 BV, wonach dem Bund die Kompetenz zum Erlass einer Kollisionsgesetzgebung eingeräumt wird. Von dieser Kompetenz hat der Gesetzgeber aber bis heute keinen Gebrauch gemacht⁶⁶. Statt dessen schuf das Bundesgericht ein umfassendes System, indem es die Verfassungsbestimmung als unmittelbar anwendbare Verhaltensnorm auffasste und auf *staatsrechtliche Beschwerde* des einzelnen bzw. auf *staatsrechtliche Klage* des betroffenen Kantons hin⁶⁷ die angefochtenen Kollisionen für alle Kantone verbindlich löste. Anfechtbar sind nicht nur *effektive*, sondern auch die *virtuellen*⁶⁸ *Doppelbesteuerungen*. Die Besteuerung muss sich aber im einen wie im anderen Fall auf die gleiche Bemessungsperiode beziehen und dasselbe Steuerobjekt sowohl hinsichtlich der Aktiven als auch der Passiven betreffen. Dagegen braucht es sich nicht um dasselbe Steuersubjekt zu handeln. So kann auch eine Doppelbesteue-

62 So ausdrücklich in BE-StG 79 I und III in Verb. mit 5 I

63 ZGB 23–26

64 ZGB 677

65 ZGB 655

66 Schlumpf/Dürr, S. 15 – Höhn, Doppelbesteuerung, § 2, Ziff. 1

67 OG 83 ff.

68 Wenn zwei Kantone aufgrund ihrer Steuersysteme dasselbe Objekt im gleichen Zeitraum doppelt besteuern könnten, der eine Kanton das Objekt aber gemäss internem Recht nicht erfasst – Höhn, Doppelbesteuerung, § 1, Ziff. 27

rung vorliegen, wenn die durch das Nutzniessungs- oder Wohnrechtsverhältnis miteinander verbundenen und in verschiedenen Kantonen steuerpflichtigen Berechtigten und Belasteten zusammen mehr Steuern bezahlen müssen, als wenn sie im gleichen Kanton wohnen würden⁶⁹.

69 Höhn, Doppelbesteuerung, § 1, Ziff. 23 – Locher, § 1, II., A., Nrn. 3, 5, 8, 14 – Schlumpf/Dürr, S. 18

2. ABSCHNITT

Die kollisionsrechtliche Zuweisung

1. Kapitel

Anknüpfung der Rechtsübertragung

§ 1 Lebzeitige Übertragungen

I. Entgeltliches Rechtsgeschäft

A. Die Besteuerung der Rechtsübertragung an sich

Bei der entgeltlichen Begründung von Nutzniessung oder Wohnrecht wird in einigen Kantonen⁷⁰ eine Handänderungs- oder Registerabgabe am Ort der Registrierung erhoben. Unabhängig davon, ob der Besteller, der Berechtigte oder beide am Rechtsverhältnis Beteiligten solidarisch steuerpflichtig sind, ist jeweils das *Recht des Registrierungsortes* massgebend. Die Besteuerung am Ort der gelegenen Sache wird für die Handänderungssteuer von der bundesgerichtlichen Praxis zum Doppelbesteuerungsverbot bestätigt⁷¹. Obschon das Kollisionsrecht noch insofern eine Lücke aufweist, als vom Bundesgericht bisher nicht entschieden wurde, welcher Kanton bei der Einräumung von Nutzniessung oder Wohnrecht entscheiden kann, ob dieser Vorgang abgabepflichtig ist oder nicht, kann der Praxis doch entnommen werden, dass dies bei *Handänderungsabgaben* das Gemeinwesen sein muss, in dessen Hoheitsgebiet das Grundstück liegt⁷². Die in den Kantonen Freiburg und Genf erhobene *Einregistrierungsabgabe* kann auch auf der Rechtsbegründung an Mobilien erhoben werden⁷³. Massgebend muss der Ort sein, an dem die Registrierung erlangt wird, nicht etwa der Wohnsitz des Abgabepflichtigen. Dies steht auch im Einklang mit dem Grundsatz, dass bei Verkehrssteuern die Zugehörigkeit zu demjenigen Kanton angenommen wird, in dessen Gebiet sich der zu besteuernende Verkehrsvorgang vollzieht⁷⁴.

70 Im Zusammenhang mit der Doppelbesteuerung ist unerheblich, ob die Abgabe vom Kanton oder der Gemeinde erhoben wird, da auch die Kollision des Steuersystems eines Kantons mit demjenigen der Gemeinde eines anderen Kantons eine Doppelbesteuerung bildet – Höhn, Doppelbesteuerung, § 1 (21), FN 12 auf S. 31 – vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., B., a), 2.

71 Locher, § 2, II., B., 3., Nrn. 3 und 4, Nr. 2 sowie § 7, I., D., Nr. 20

72 Die Handänderungsabgabe beschränkt sich allgemein auf Immobilien.

73 Blumenstein, System, S. 169, 387 – vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., B., a), 1.3. auf S. 46

74 Blumenstein, System, S. 83

B. Die Besteuerung des mit der Rechtsübertragung verbundenen Vermögensgewinns

Werden Nutzniessung oder Wohnrecht gegen ein Entgelt eingeräumt oder aufgehoben, stellt sich die Frage, ob nicht wenigstens ein Teil dieser Gegenleistung Gewinn darstellt, der wegen seiner besonderen Besteuerung in den meisten Kantonen auch kollisionsrechtlich besonders angeknüpft und zugewiesen werden müsste. Ob diese Gegenleistung einer besonderen Gewinnsteuer unterworfen ist, hängt aber nicht nur von der bei einer Berechtigung schwierigen Wertermittlung ab⁷⁵, sondern auch davon, ob es sich bei dem Vorgang tatsächlich um eine Realisation des Vermögenswertes handelt. Da die Handänderungs- und Registerabgabe nur auf gewissen Gegenständen und nur von einem Teil der Kantone erhoben wird, bietet sie für die in der einen oder anderen Form praktisch in allen Kantonen besteuerten Vermögensgewinne keine Grundlage. Zu berücksichtigen ist vielmehr, dass die nicht als Gewinn des Bestellers bei der Einräumung bzw. des Berechtigten bei der Aufhebung qualifizierte Gegenleistung als ausserordentlicher Vermögensertrag eingestuft und von der allgemeinen Einkommens- oder Ertragssteuer erfasst wird. Im Grunde genommen wird derselbe Vermögensanfall somit je nach Objekt und Kanton einer speziellen oder der allgemeinen Steuer unterworfen.

Kollisionsrechtlich drängt sich für diese *ausserordentlichen Vermögenszuflüsse* aber keine besondere Anknüpfung auf. Im Gegensatz zum ordentlichen Vermögensertrag ist nur eine Änderung der Anknüpfungstatsachen ausgeschlossen. Statt einer pro rata-Besteuerung wie bei der periodischen Einkommens- oder Ertragssteuer wird jeweils die ganze Gegenleistung im *Zeitpunkt* des bedingungslosen Zustandekommens von Begründungs- bzw. Aufhebungsgeschäft von der *dann* anwendbaren Rechtsordnung *besteuert*⁷⁶. Die anwendbare Rechtsordnung ergibt sich aus den allgemeinen Zuweisungsregeln, wonach unterschieden werden muss, ob die zu steuernde Gegenleistung aus der Rechtsbegründung bzw. -aufhebung von Nutzniessung oder Wohnrecht an beweglichem oder unbeweglichem Vermögen⁷⁷ einerseits und ob sie im Rahmen privater Vermögensverwaltung oder Geschäftstätigkeit andererseits angefallen ist⁷⁸. Je nach dem Ergebnis wird die Besteuerung entweder

75 Vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, I., C., a), 1. auf S. 49

76 Schlumpf/Dürr, S. 49 ff. Der Gewinn ist somit regelmässig bereits mit der vorbehaltlosen Annahmeerklärung, also mit dem Zustandekommen der obligatorischen Verpflichtung, und nicht erst mit der dinglichen Perfektion realisiert – Locher, § 6, I., D., Nr. 3.

77 Die bei der Begründung bzw. Aufhebung einer Nutzniessung an sämtlichen oder einer überwiegenden Mehrheit an Aktien einer Immobiliengesellschaft erhaltene Gegenleistung ist m.E. nach der Rechtsordnung desjenigen Kantons zu beurteilen, in dem sich die Liegenschaften befinden – Locher, § 6, I., D., Nr. 8. Besitzt die Immobiliengesellschaft in mehreren Kantonen Liegenschaften, wenden sämtliche Liegenschaftskantone ihre Rechtsordnung auf die ganze Gegenleistung an, um ihre Steuerforderung dann auf dem Wege der Steuerausscheidung zu ermitteln – Locher, § 7, I., B., Nrn. 12 und 15.

78 Da der Nutzniesser auch kollisionsrechtlich an die Stelle des Eigentümers gesetzt wird – Locher, § 1, II., A., Nr. 17 und § 2, III., C., 2a, Nr. 3 – und der Wohnberechtigte m.E. wie der Nutzniesser behandelt werden muss

demjenigen Kanton zugewiesen, in dessen Hoheitsgebiet der *Empfänger* des Gewinns bzw. Ertrages seinen *Wohnsitz* bzw. *Sitz* hat, oder die Besteuerung wird dem Kanton überlassen, in dem sich das *Grundstück* oder die *Unternehmung* befindet⁷⁹. Ob und inwieweit die Gegenleistung beim Empfänger dann mit einer speziellen Vermögensgewinnsteuer oder mit der allgemeinen Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst wird, richtet sich nach der anwendbaren Rechtsordnung des aufgrund der kollisionsrechtlichen Zuweisung bestimmten Kantons. Dieser kann die Besteuerung seinerseits auch einem ihm untergeordneten Selbstverwaltungskörper, etwa einer Gemeinde, überlassen oder auf eine Besteuerung überhaupt verzichten.

II. Unentgeltliches Rechtsgeschäft

Wird die Nutzniessung oder das Wohnrecht vom Besteller ohne entsprechende Gegenleistung des Berechtigten eingeräumt oder gibt der Berechtigte das ihm eingeräumte Recht ohne entsprechende Gegenleistung des Belasteten vorzeitig auf, kann eine Schenkung des Bestellers bzw. Berechtigten vorliegen. Ob tatsächlich eine Schenkung vorliegt, wird in den Kantonen aber verschieden beurteilt. So hält sich eine Gruppe von Kantonen an den durch subjektive Tatbestandsmerkmale *engeren* zivilrechtlichen Schenkungsbegriff, während eine andere Gruppe von Kantonen einen eigenen, auf die objektiven Tatbestandsmerkmale beschränkten und daher *weiteren* Schenkungsbegriff statuiert hat⁸⁰.

Das Bundesgericht brauchte bisher offenbar zu der Frage, welcher Schenkungsbegriff kollisionsrechtlich der massgebende sei, nicht Stellung zu nehmen⁸¹. Bei Einräumung oder vorzeitiger Aufhebung der Berechtigung an einem *Grundstück* ist in Anlehnung an die allgemeinen kollisionsrechtlichen Grundsätze auf die Rechtsordnung des *Belegenheitskantons* zu verweisen⁸². Sonst richtet sich die Besteuerung der Schenkung jeweils nach dem Recht desjenigen Kantons, in dem der *Schenker*, sei dies nun der Besteller oder der Berechtigte, zur Zeit der Vornahme der Schenkung seinen *Wohnsitz* hat. Diese kollisionsrechtliche Zuweisung gilt unabhängig davon, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt. Der

79 Höhn, Doppelbesteuerung, § 14, Ziff. 43 und 44 sowie § 15, Ziff. 1, 2, 10, 11. Mit Ausnahme des Buchgewinns ist auch der auf Liegenschaften erzielte Geschäftsgewinn dem Belegenheitskanton zuzuweisen. Der durch Abschreibungen zu Lasten des Unternehmensgewinns verursachte Buchgewinn wird dagegen auf den Sitz- und Betriebsstättekanton verteilt – Höhn, a.a.O., § 15, Ziff. 12, 13 und 15 sowie § 13, Ziff. 2–5, 17, 20, insbes. auch § 8, II., C., 5., Nrn. 9 und 10.

80 Vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, II., A., a), 1.2. auf S. 71 f.

81 Der Hinweis auf BGE 65 I 211 ff. in 98 Ia 263 deutet auf den zivilrechtlichen Schenkungsbegriff, doch handelt jener Willkür- (BV 4), nicht Doppelbesteuerungsentscheid (BV 46 II) vom BL-ErbStG und nicht vom Kollisionsrecht – vgl. Locher, § 6, III.

82 Locher, § 7, III., Nr. 1 in Verb. mit § 2, III., C., 2a, Nr. 3 und § 7, I., C., Nrn. 1–3. Dazu gehört auch die Nutzniessung an einer Kommandite bzw. Aktienmehrheit einer Immobilien-gesellschaft – Locher, § 6, III., Nr. 6.

Betriebsstätteort braucht deshalb nicht als Spezialsteuerort berücksichtigt zu werden⁸³.

§ 2 Erbrechtliche Übertragungen

Der mit dem Tod oder der gerichtlichen Verschollenerklärung des Erblassers ausgelöste Erbgang bildet auch kollisionsrechtlich den steuerbegründenden Tatbestand⁸⁴. In Analogie zu Art. 22 Abs. 1 NAG wird dabei die Rechtsordnung am *letzten Wohnsitz*⁸⁵ des Erblassers für anwendbar erklärt. Eine Ausnahme von dieser Anknüpfung besteht lediglich für das im Nachlass befindliche unbewegliche Vermögen. Dies gilt in Anlehnung an die allgemeinen kollisionsrechtlichen Grundsätze auch für die aufgrund eines Vermächtnisses an dem unbeweglichen Vermögen bestehende Nutzniessung oder Wohnberechtigung oder die kraft Gesetzes entstandene Nutzniessung. Sowohl die Erbschaftssteuerpflicht des berechtigten Vermächtnisnehmers als auch die des damit belasteten Erben oder Vermächtnisnehmers richtet sich insoweit nach der Rechtsordnung am *Ort der gelegenen Sache*⁸⁶. Auch wenn der Erbgang in der dadurch bestimmten Rechtsordnung unbesteuert bleibt, darf nicht statt dessen die am letzten Wohnsitz des Erblassers anwendbare Rechtsordnung zum Zuge kommen⁸⁷. Die kollisionsrechtliche Zuweisung beschränkt sich auf die Unterscheidung zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen und gilt demzufolge unabhängig davon, ob es sich bei diesem Vermögen um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt. Der Betriebsstätteort wird daher auch nicht als Spezialsteuerdomizil berücksichtigt⁸⁸. In den erbrechtlichen Übertragungen wird auch die als Schenkung von Todes wegen unter Lebenden auf den Tod des Bestellers hin eingeräumte Nutzniessung oder Wohnberechtigung gezählt⁸⁹. Hingegen ist die bereits zu Lebzeiten des Bestellers unter Anrechnung auf den Erbteil des Berechtigten eingeräumte Nutzniessung oder Wohnberechtigung als Schenkung am Wohnsitz

83 Höhn, Doppelbesteuerung, § 16, Ziff. 2, FN 2 auf S. 269

84 Obschon die anzuwendende Rechtsordnung statt einer Erbanfall- auch eine Nachlasssteuer vorsehen kann, bei der nicht der Übergang des Nachlasses, sondern das Nachlassvermögen als solches Steuerobjekt ist – Locher, § 2, II., B., 3., Nr. 5, § 6, II., Nr. 7, § 7, II., Nr. 4

85 Massgebend ist der zivilrechtliche Wohnsitz nach ZGB 538 I in Verb. mit ZGB 23–26. Als Wohnsitz des bevormundeten Erblassers gilt gemäss ZGB 25 I der Sitz der Vormundschaftsbehörde – vgl. Locher, § 6, II., Nrn. 6, 7 und 8. Im Gegensatz zum interkantonalen Kollisionsrecht – Stauffer, Praxis zu NAG 22, Ziff. 2 – ist im interkantonalen Steuerrecht eine Rechtswahl ausgeschlossen – vgl. Locher, § 9, I., B., Nr. 5.

86 Locher, § 7, II., Nrn. 1, 2 in Verb. mit § 7, I., C. Der Nutzniessung an einem Grundstück ist auch die an der Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft begründete Nutzniessung gleichzustellen – Locher, § 6, II., Nr. 13 = § 7, II., Nr. 6.

87 Locher, § 7, II., Nr. 3

88 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, § 16, Ziff. 2, FN 2 auf S. 269

89 Locher, § 6, II., Nr. 4 – vgl. OR 245 II – Guhl/Merz/Kummer, S. 346/47

des Bestellers zur Zeit der Einräumung zu versteuern und kann von der im Zeitpunkt des Todes anwendbar gewordenen Rechtsordnung nicht erneut erfasst werden⁹⁰.

⁹⁰ Locher, § 6, III., Nr. 4.

2. Kapitel

Anknüpfung des Rechtsverhältnisses

I. Im allgemeinen

Bei der Bestimmung der auf das Nutzniessungsverhältnis anwendbaren Rechtsordnung ist vorab zu berücksichtigen, dass der *Nutzniesser* auch kollisionsrechtlich *behandelt* wird, *als ob er Eigentümer wäre*. Je nach der Art des mit der Nutzniessung belasteten Gegenstandes und der im Rahmen der Rechtsausübung vorgesehenen Verwendung kann somit unterschieden werden zwischen beweglichem und unbeweglichem Nutzniessungsgut, das vom Nutzniesser im Rahmen seiner privaten Vermögensverwaltung verwendet wird, und solchem, das dem Nutzniesser bei seiner Geschäftstätigkeit dient⁹¹. Da sich das *Wohnrecht* nur auf unbewegliches Vermögen beziehen kann, ist eine Kollision nur möglich zwischen der Rechtsordnung am Ort der gelegenen Sache und derjenigen am Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des Wohnberechtigten. Die Frage, ob das Wohnrecht gleich zu behandeln ist wie die Nutzniessung, wurde vom Bundesgericht im Rahmen von Art. 46 Abs. 2 BV bisher noch nicht entschieden. Immerhin ist eine derartige Gleichstellung unter dem Gesichtspunkt der kollisionsrechtlichen Zuweisungsregeln anzunehmen. Demnach würde die *Rechtsordnung am Ort* des mit dem Wohnrecht belasteten *Grundstücks* entscheiden, ob und inwieweit der Wohnberechtigte oder der mit dem Wohnrecht belastete Grundstückseigentümer für das belastete Vermögen und die dadurch entstehenden Vermögensvorteile steuerpflichtig ist.

II. Das bewegliche Nutzniessungsvermögen und sein Ertrag

A. Im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung des Nutzniessers

Der Nutzniesser ist unabhängig von der Art des von ihm im Rahmen seiner privaten Vermögensverwaltung genutzten beweglichen Vermögens an seinem *Wohnsitz* steuerpflichtig⁹². Nur wenn er keinen zivilrechtlichen Wohnsitz⁹³ in der Schweiz hat, wird die Besteuerung unter Umständen derjenigen Rechtsordnung zugewiesen,

91 Es kann nicht ohne weiteres von Geschäfts- und Privatvermögen des Nutzniessers gesprochen werden, da je nach Kanton das Nutzniessungsgut nach wie vor Geschäftsvermögen des Bestellers bildet, selbst wenn dieser die Geschäftsführung zugunsten des Nutzniessers abgegeben hat – vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., B., a), 2.1. auf S. 125 f.

92 Locher, § 6, I., C.

93 ZGB 23–26 – Locher, § 3, I., A.

in deren Hoheitsgebiet er sich *aufhält*⁹⁴. In der aufgrund seines Wohnsitzes oder Aufenthaltsortes bestimmten Rechtsordnung hat der Nutzniesser sowohl das Nutzniessungsgut als auch die daraus fliessenden Erträge zu versteuern. Als Nutzniessungsgut kommen nicht nur die beweglichen Sachen, Rechte und gewöhnlichen Forderungen in Betracht, sondern auch die direkt durch Grundstücke oder indirekt durch Grundpfandtitel gesicherten Forderungen⁹⁵. Diese Anknüpfung stimmt auch mit den kantonalen Steuergesetzen überein, die eine Besteuerung am Ort der gelegenen Sache nur dann vorsehen, wenn der Gläubiger im Ausland ist⁹⁶. Ausser den natürlichen Früchten sind auch die zivilen Früchte aus dem Nutzniessungsgut, wie Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren – soweit die Lizenzrechte im Rahmen des Privatvermögens und nicht etwa einer Geschäftstätigkeit genutzt werden –, am Wohnsitz bzw. Aufenthaltsort des Nutzniessers als Empfänger dieser Einkünfte zu versteuern⁹⁷. Besteht die Nutzniessung an einem Erbanteil einer Erbengemeinschaft oder dem Anteil einer Personengesellschaft, die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt⁹⁸, so sind dieser belastete Vermögensanteil und der sich daraus ergebende Ertragsanteil insoweit am Wohnsitz des Nutzniessers zu versteuern, als er bewegliches Gemeinschaftsvermögen umfasst⁹⁹. Das muss auch gelten, wenn die Nutzniessung am ganzen Gemeinschaftsvermögen begründet ist.

B. Im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Nutzniessers

Besteht die Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb oder werden einzelne Gegenstände als Teil des Anlagevermögens eines Betriebes genutzt, der dem Nutzniesser gehört, so kann in beiden Fällen davon ausgegangen werden, dass das Nutzniessungsgut dem Nutzniesser als Geschäftsvermögen dient¹⁰⁰.

94 Bei Wohnsitz im Ausland bleiben Staatsverträge vorbehalten. Der Aufenthalt muss sich zudem über eine verhältnismässig lange Zeit, mindestens 6 Monate, erstrecken – Locher, § 3, II., A., Nr. 4.

95 Locher, § 6, I., B., Nrn. 1, 2, 3, 4. Nur wenn sich die Forderung in der Hand des Grundeigentümers befindet, ist sie im Belegenheitskanton steuerbar – Höhn, Doppelbesteuerung, § 10, Ziff. 6.

96 Vgl. vorne 1. Abschnitt, § 1, II., C., 2. Trotzdem besteht ein Entwurf des Bundesrates zu einem Bundesgesetz zu BV 46 II, wonach diese Forderung und demzufolge wohl auch die Nutzniessung daran am Ort der gelegenen Sache besteuert werden sollte – Höhn, Doppelbesteuerung, § 14, Ziff. 38.

97 Höhn, Doppelbesteuerung, § 14, Ziff. 4 – Locher, § 6, I., A., Nr. 10

98 Locher, § 8, IV., A., 1., Nrn. 4, 6. Abgrenzung zwischen Verwaltung gemeinsamen Vermögens und einem nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe: § 8, IV., A., 2., Nr. 20 und B., 1., Nr. 3

99 Locher, § 4, III., Nrn. 2, 3, 7. Dies im Gegensatz zu den nach kaufmännischer Art geführten Personengesellschaften – vgl. unter B.

100 Locher, § 6, I., A., Nr. 7

Bei der *Nutzniessung an einem ganzen Geschäftsbetrieb* hat der Nutzniesser als Ausfluss seines Rechtes auf Verwaltung¹⁰¹ die Geschäftsführung inne, so dass er – selbst als nur vorübergehend tätiger Unternehmer – die Unternehmung an ihrem Geschäftsort zu versteuern hat. Auch wenn die Nutzniessung nur für kurze Dauer vorgesehen ist, etwa als Überbrückungsmassnahme, bis der Sohn des Geschäftseigentümers in der Lage ist, das Geschäft zu übernehmen, hat der Nutzniesser das Geschäftsvermögen und den daraus fliessenden Ertrag am *Geschäftsort* und nicht etwa an seinem Wohnsitz zu versteuern¹⁰². Das Spezialsteuerdomizil am Ort des Geschäftsbetriebes gilt sowohl für den Nutzniesser dieses Geschäftsbetriebes als auch für den Geschäftsinhaber, dem zugunsten seines Geschäftsbetriebes eine *Nutzniessung an beweglichen Vermögensgegenständen* eingeräumt wurde, die er nun im Rahmen seines *Anlagevermögens* nutzt. Statt einer natürlichen Person, die ihre Nutzniessung als Selbständigerwerbender ausübt, kann das Recht und damit die Steuerpflicht am Geschäftsort auch einer juristischen Person zustehen. Bei einem interkantonalen Unternehmen muss zwischen Hauptsteuerdomizil oder Geschäftsort und dem Ort der Betriebsstätte unterschieden werden. Die Betriebsstätte einer juristischen oder natürlichen Person sowie der Geschäftsort einer natürlichen Person müssen aus ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen bestehen, während dies beim Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person nicht notwendig ist, solange der statutarische Sitz nicht bloss formelle Bedeutung hat¹⁰³.

Besteht die *Nutzniessung* nicht an einem ganzen Geschäft oder einzelnen Gegenständen im Rahmen eines Geschäftes, das dem Nutzniesser gehört, sondern *an einzelnen Anteilen einer kaufmännisch geführten Personengesellschaft*, sind diese Anteile und der Ertrag daraus vom Nutzniesser am *Gesellschaftssitz* zu versteuern¹⁰⁴. Besitzt die Gesellschaft ausserhalb ihres Sitzes noch Betriebsstätten, ist der Nutzniesser auch im Betriebsstättkantone entsprechend der auf die Betriebsstätte entfallenden Quote seiner Anteile steuerpflichtig¹⁰⁵.

101 ZGB 755 II. Leemann, BE-Komm. zu Art. 766 ZGB, N 21 – Reimann/Zuppinger/Scharrer, § 19 lit. b, N 48 – vgl. 2. Teil, 2. Kapitel, § 1, I., B., a), 2.1. auf S. 125 f., insbes. FN 527

102 Der Umstand, dass das Nutzniessungsvermögen nach wie vor Geschäftsvermögen des Belasteten darstellt und wegen der verhältnismässig kurzen Berechtigungsdauer keine Kapital- bzw. Liquidationsgewinnsteuer vorgenommen wurde, ändert nichts daran, dass der Nutzniesser grundsätzlich besteuert wird, als ob er der Geschäftseigentümer wäre.

103 Sonst ist statt des statutarischen Sitzes der Ort massgebend, an dem die Verwaltung tatsächlich geführt wird. Durch diese Ersatzanknüpfung soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige mit der Begründung eines bloss formellen statutarischen Sitzes die anwendbare Rechtsordnung beliebig wählen kann. Dies käme einer subjektiven Anknüpfung gleich, die mangels kollisionsrechtlicher Parteiautonomie im interkantonalen Steuerrecht keinen Platz findet – vgl. Höhn, Doppelbesteuerung, § 8, Ziff. 2 sowie § 13, Ziff. 3.

104 Höhn, Doppelbesteuerung, § 13, Ziff. 31–33, 35. Im Gegensatz zu der in den einzelnen Kantonen getroffenen Regelung – vgl. 1. Abschnitt, § 1, II., B., 2., S. 196 f. – Locher, § 8, IV., A., 2., Nrn. 1, 5, 15; Abgrenzung von Privatvermögen zu Vermögen, das dem Geschäft dient, anhand eines Kontokorrentes: Nr. 18, dagegen Nr. 19 Anteil am Vermögen und Ertrag einer nicht kaufmännischen Kollektivgesellschaft am Wohnsitz des Gesellschafters (bzw. Nutzniessers)

105 Höhn, Doppelbesteuerung, § 13, Ziff. 37

III. Das unbewegliche Nutzniessungsvermögen und sein Ertrag

Das unbewegliche Nutzniessungsvermögen und sein Ertrag werden unabhängig davon, ob die Nutzniessung im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung oder einer Geschäftstätigkeit erfolgt, dem *Belegenheitskanton* zugewiesen¹⁰⁶. Als unbewegliches Vermögen gilt in erster Linie das *Grundstück* im Sinne des Art. 655 ZGB unter Einbezug von Bestandteilen¹⁰⁷ und Zugehör¹⁰⁸. Fahrnisbauten sind im Gegensatz zu einzelnen kantonalen Steuergesetzen nicht erfasst. Abweichungen von der zivilrechtlichen Begriffsumschreibung sind bei der Bezeichnung von Zugehör möglich¹⁰⁹. Die Unterscheidung zwischen Liegenschaften, die einer Geschäftstätigkeit dienen, im Rahmen dieser Geschäftstätigkeit aber lediglich eine Kapitalanlage darstellen, und solchen, die Teil einer Betriebsstätte sind oder sich als Kapitalanlageliegenschaft im Betriebsstättkantone befinden, ist dann eine Frage der Steuerauscheidung¹¹⁰.

106 Höhn, Doppelbesteuerung, § 15, Ziff. 2 und 6 – Locher, § 7, I., C.

107 ZGB 642

108 ZGB 644, 645

109 Höhn, Doppelbesteuerung, § 10, Ziff. 6, insbes. FN 7

110 Vgl. hinten 3. Abschnitt, 2. Kapitel, § 1, I., A., 1. auf S. 219

3. ABSCHNITT

Steuerausscheidung

1. Kapitel

Ausscheidung bei der Rechtsübertragung

§ 1 Erbschafts- und Schenkungssteuer

I. Ausscheidung von Aktiven

Erfasst die kraft Erbrechts oder schenkungsweise eingeräumte Nutzniessung nicht nur bewegliches, sondern auch unbewegliches Vermögen, so richtet sich die Steuerpflicht nicht nur nach dem Kanton, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte oder der Schenker beim Vollzug der Schenkung wohnte, sondern auch nach dem Kanton, in dem das zum Nutzniessungsgut zählende Grundstück liegt¹¹¹. Mit der Feststellung der Steuerpflicht ist aber noch nicht gesagt, welcher Teil des Steuersubstrats durch den Wohnsitzkanton und welcher durch den Liegenschaftskanton besteuert wird. Auch wenn sich das Aktivum auf den in den einzelnen Kantonen unterschiedlich ermittelten Kapitalwert der Berechtigung beschränkt¹¹², liegt doch jedesmal der *Wert des Nutzniessungsgutes* diesen Ermittlungen zugrunde. Es ist daher naheliegend, die mit der Nutzniessung belasteten Aktiven entsprechend den allgemeinen Regeln für die Steuerausscheidung auf die beteiligten Kantone zu verteilen. Danach kommen die Aktiven des unbeweglichen Nutzniessungsgutes dem Belegenheitskanton und die des beweglichen Nutzniessungsgutes demjenigen Kanton zur Besteuerung zu, in dem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte bzw. der Schenker beim Vollzug der Schenkung wohnt¹¹³. Nach dieser *objektmassigen Ausscheidung* der Aktiven des mit der Nutzniessung belasteten Vermögens wird der zu versteuernde Kapitalwert der eingeräumten oder aufgegebenen Nutzniessung dann in jedem der beteiligten Kantone aufgrund der zugeschiedenen Aktiven nach

111 Eine Zuweisung und demzufolge auch eine Ausscheidung nach dem Betriebsstätteort ist im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht nicht erforderlich Höhn, Doppelbesteuerung, § 16, Ziff. 2, insbes. FN 2 auf S. 269 – Locher, § 6, III., Nr. 6.

112 Vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, II., A., c), 1.2. auf S. 81 f. und § 2, I., B., c), 1.2. auf S. 97 sowie C., a), 1. auf S. 101

113 Dazu gehören auch die durch Grundstück- oder Grundpfandtitel gesicherten Forderungen – Locher, § 9, I., B., Nr. 2.

der im betreffenden Kanton geltenden Rechtsordnung ermittelt¹¹⁴. Ist statt der Nutzniessung ein *Wohnrecht* Gegenstand von Vermächtnis oder Schenkung, so ist keine derartige Ausscheidung erforderlich. Das mit dem Wohnrecht belastete Aktivum ist immer unbeweglich und daher am Ort der gelegenen Sache zu versteuern.

II. Ausscheidung von Passiven

Sind dem Vermächtnisnehmer oder Beschenkten Auflagen gemacht worden oder hat er bereits vor dem Vermögensanfall damit zusammenhängende abzugsfähige Leistungen erbracht, sind diese insofern als Passiven der Berechtigung auf die beteiligten Kantone zu verteilen, als sie im Falle der Schenkung nicht schon als Gegenleistung berücksichtigt worden sind¹¹⁵.

Die Verteilung der Passiven erfolgt auch hier nach den allgemeinen Ausscheidungsgrundsätzen¹¹⁶, wonach der tatsächliche oder geschätzte Wert der Auflage und der Wert weiterer zum Abzug zugelassener Leistungen *nach dem Verhältnis* der auf die beteiligten Kantone entfallenden Kapitalwerte *verteilt* wird¹¹⁷. Da die Kapitalwerte in den einzelnen Kantonen durch die unterschiedliche Ermittlungsweise verschieden hoch ausfallen können, drängt sich unter Umständen wie bei der Grundstückbewertung eine kollisionsrechtliche Korrektur auf¹¹⁸.

114 Soweit der Wert der Aktiven für die Ermittlung des Kapitalwertes überhaupt eine Rolle spielt (TI, GE), richten sich die Bewertung wie auch die Form der Ermittlung des Kapitalwertes nach der in diesem Kanton geltenden Rechtsordnung. Gesamthaft darf die Nutzniessung aber nicht stärker besteuert werden als in demjenigen Kanton mit der stärksten Belastung – Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, § 1, Ziff. 26 – Beispiel einer interkantonalen Steuerauscheidung in: Zuppinger, Textausgabe, II. Bd., S. 32.

115 Vgl. 2. Teil, 1. Kapitel, § 1, II., A., a), 3.2.2. auf S. 78 und c), 1.4. auf S. 84 sowie § 2, I., B., a), 3.2.2. auf S. 93 und c), 1.4. auf S. 99 f.

116 Höhn, Doppelbesteuerung, § 18, Ziff. 4

117 Beschränkt sich die Auflage aber nur auf einen bestimmten Nutzniessungsgegenstand, etwa dass der Nutzniesser verpflichtet sei, die Familie X jedes Jahr im Haus Ferien verbringen zu lassen, sollte sie vollumfänglich dem betreffenden Liegenschaftskanton zugeschrieben werden, wie dies auch bei Grundstückaufwendungen der Fall ist – Locher, § 9, II., Nr. 12 – vgl. auch Beispiel in: Zuppinger, Textausgabe, II. Bd., S. 32.

118 Vgl. Höhn, Doppelbesteuerung, § 18, Ziff. 10 – vgl. auch Locher, § 8, II., C., 5., Nr. 11; § 9, I., A., 2., Nr. 15; § 9, II. und § 10, II., die sich aber alle auf die Bewertung der Aktiven im allgemeinen beziehen

§ 2 Entgeltliche Übertragungen

I. Ausscheidung des damit verbundenen Gewinns

Bei der Einräumung oder vorzeitigen Aufhebung von Nutzniessung oder Wohnrecht gegen Entgelt wird der den Kapitalwert übersteigende Teil des Entgelts je nach Kanton beim Empfänger als Vermögensgewinn oder ausserordentlicher Vermögensertrag besteuert. Als *Bemessungstermin* und *-grundlage* gilt unabhängig von der Besteuerungsart das Zustandekommen der *obligatorischen* Verpflichtung und nicht erst der Vermögensanfall¹¹⁹.

Wird dieser *ausserordentliche Vermögensertrag* durch die Einräumung oder vorzeitige Aufhebung einer Nutzniessung an einem Vermögen erzielt, das in verschiedenen Kantonen einerseits bewegliche und unbewegliche Gegenstände umfasst, die anderseits entweder der privaten Vermögensverwaltung oder einer Geschäftstätigkeit dienen, so erfolgt die Zuweisung je nach der Konstellation an den Wohnsitz- bzw. Sitzkanton des Empfängers sowie an die Kantone, in denen sich die Grundstücke oder Unternehmungen befinden. Bei Begründung oder Aufgabe des Rechts an Gegenständen, die der privaten Vermögensverwaltung unterliegen, ist der Ertrag zwischen dem Wohnsitz des Realisators und dem Belegenheitskanton im *Verhältnis* der in den betreffenden Kantonen *ermittelten Kapitalwerte* für die begründete oder aufgegebene Berechtigung aufzuteilen. Der Kapitalwert wird je nach Kanton aufgrund der tatsächlichen oder zu erwartenden Jahreserträge oder als Bruchteil des belasteten Vermögenswertes errechnet. Zur Ermittlung der Jahreserträge ist unter Umständen eine Zuweisung und Ausscheidung der Einkünfte und Aufwendungen nach den im folgenden Kapitel¹²⁰ zu behandelnden Grundsätzen erforderlich. Mit dem belasteten Vermögenswert als Berechnungsgrundlage ist das Aktivum gemeint, da bei Abzug der Passiven dieselben Schulden sowohl beim Belasteten als auch zu einem Bruchteil beim Berechtigten berücksichtigt würden.

Wichtig ist auch hier, dass die steuerliche *Gesamtbelastung nicht grösser* wird, *als wenn* der ausserordentliche Vermögensertrag *in einem einzigen Kanton* besteuert worden wäre¹²¹. Auch wenn das eine blosser Vermögensumlagerung übersteigende Entgelt bei der Begründung oder Aufhebung der Nutzniessung an einer interkantonalen Unternehmung erzielt wird, kann es nur aufgrund der in den beteiligten Kantonen ermittelten Kapitalwerte zugeschieden werden. Diese Kapitalwerte können wiederum nur aus den Wertanteilen am belasteten Wirtschaftsgut oder den Ertragsanteilen ermittelt werden, die dem betreffenden Kanton zugeschieden worden sind. Mit Ausnahme der zum Betriebsvermögen gehörenden Liegenschaften erfolgt diese erste Ausscheidung der Aktiven und Erträge quotenmässig.

119 Vgl. vorne 2. Abschnitt, 1. Kapitel, § 1, I., B. auf S. 208 f.

120 2. Kapitel dieses 3. Abschnittes, S. 219 ff.

121 Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, § 1, Ziff. 26

2. Kapitel

Ausscheidung während des Rechtsverhältnisses

§ 1 In sachlicher Hinsicht

I. Ausscheidung von Aktiven und Bruttoertrag

A. Liegenschaften

1. Grundsatz

Da der Nutzniesser nicht nur den Ertrag, sondern auch das belastete Vermögen zu versteuern hat¹²², können die Aktiven und der Bruttoertrag in gleicher Weise ausgeschieden werden, wie wenn er Eigentümer des Nutzniessungsgutes wäre. Umfasst das Nutzniessungsgut sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen in verschiedenen Kantonen und wird es vom Nutzniesser im Rahmen seiner privaten Vermögensverwaltung genutzt, sind die Aktiven und der Bruttoertrag nach ihrer *Lage* auszuscheiden, d.h. die Liegenschaften werden den Kantonen, in denen sie gelegen sind, zur Bewertung und Besteuerung zugewiesen, das bewegliche Vermögen dagegen dem Wohnsitzkanton des Nutzniessers¹²³. Gehören die Liegenschaften zu einem mit der Nutzniessung belasteten Wirtschaftsgut, so ist zu unterscheiden, ob sich im Belegenheitskanton auch eine Betriebsstätte der interkantonalen Unternehmung befindet oder ob die Liegenschaft im Rahmen der vom Nutzniesser geführten Unternehmung lediglich als *Kapitalanlage* dient¹²⁴. Eine *objekt-mässige Ausscheidung* von Vermögen und Ertrag erfolgt nur im letzteren Fall oder wenn statt einer interkantonalen Unternehmung ein einzelner Betrieb mit einer eigenen Geschäftsliegenschaft der Nutzniessung unterliegt und der Nutzniesser als Geschäftsführer oder auf die Nutzniessung am Anteil einer einfachen Gesellschaft Berechtigter in einem anderen Kanton Wohnsitz hat.

2. Ausnahme

Als Ausnahme vom Grundsatz der objektmässigen Ausscheidung zwischen Liegenschaftsvermögen bzw. -ertrag und übrigen Privat- oder Geschäftsvermögen unterliegen die in einem Betriebsstättenkanton befindlichen und zu einer interkantonalen

122 Schlumpf/Dürr, S. 18 – Grüniger/Studer, S. 619

123 Höhn, Doppelbesteuerung, § 19, Ziff. 2

124 Höhn, Doppelbesteuerung, § 15, Ziff. 7, 9 und § 19, Ziff. 17

Unternehmung gehörenden Geschäftsliegenschaften der quotenmässigen Ausscheidung aller Aktiven und Geschäftsgewinne¹²⁵.

B. Unternehmungen

Die *quotenmässige Ausscheidung* von Gesamteinkommen und -vermögen bei interkantonalen Unternehmungen, die der Nutzniessung unterworfen sind, stellt für die Vermögens- bzw. Kapitalbesteuerung des Nutzniessers auf das Verhältnis der einem einzelnen Kanton kraft örtlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit zukommenden Aktiven zu den Gesamtktiven ab¹²⁶. Zur Bewertung der Aktiven wird in der Regel auf die *Buchwerte* abgestellt, die jedoch je nach den kantonalen Steuervorschriften verschieden sein können¹²⁷.

Steht der Verteilungsschlüssel fest, können die beteiligten Kantone das Gesamteinkommen und -vermögen nach ihren eigenen Grundsätzen bestimmen und die ihnen zustehende Quote davon besteuern¹²⁸. Bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer werden zur Ermittlung der Quoten *Hilfsfaktoren* herangezogen, wie die Produktionsfaktoren "Kapital" und "Arbeit" bei Fabrikationsbetrieben oder der "Umsatz" bei Handelsunternehmungen, sobald in den einzelnen Betriebsstätten keine getrennten Erfolgsrechnungen bestehen oder diese Erfolgsrechnungen nicht den tatsächlichen Anteil am Gewinn der Gesamtunternehmung wiedergeben¹²⁹.

II. Ausscheidung von Passiven und Aufwendungen

A. Gewinnungskosten

Da bei den interkantonalen Unternehmungen der Gesamtreingewinn auf die einzelnen Kantone verteilt wird, erübrigt sich eine besondere Ausscheidung von Gewinnungskosten. Soweit aber eine zum Nutzniessungsvermögen gehörende Liegenschaft nicht mit ihren Einkünften und Aufwendungen als zu einer Betriebsstätte

125 Höhn, Doppelbesteuerung, § 19, Ziff. 16 und 18

126 Locher, § 8, II., A., Nr. 6

127 Locher, § 8, II., B., 1., Nrn. 11, 13

128 Höhn, Doppelbesteuerung, § 20, Ziff. 40

129 Höhn, Doppelbesteuerung, § 20, Ziff. 58 — Schlumpf/Dürr, S. 197/98 — Locher, § 8, II., C., 1b, Nr. 5 sowie C., 4. und C., 5., Nr. 7. Führt weder die direkte Methode über die Erfolgsrechnung noch die indirekte Methode aufgrund von Erwerbsfaktoren oder Umsatz zum richtigen Ergebnis, bleibt nur die Aufteilung nach freiem Ermessen — Locher, § 8, II., C., 5., Nr. 13. Als oberster Grundsatz gilt aber auch hier, dass die *Gesamtbelastung* des Nutzniessers nicht grösser sein darf, als wenn die ganze ihm genutzte interkantonale Unternehmung der Steuerhoheit desjenigen Kantons unterworfen wäre, der unter den beteiligten Kantonen die höchste Steuerbelastung aufweist.

gehörend in deren Erfolgsrechnung einbezogen ist, sind die Unterhalts- und Verwaltungskosten demjenigen Kanton zuzuweisen, auf dessen Hoheitsgebiet sie liegt. Damit werden sowohl bei den im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung genutzten Liegenschaften als auch bei solchen, die der Erwerbstätigkeit des Nutzniessers dienen (ohne zugleich Betriebsstätte einer interkantonalen Unternehmung zu sein), nicht nur die Bruttoerträge, sondern auch die zur Ertragserzielung notwendigen Aufwendungen *objektmässig* zugeschieden¹³⁰. Sollten die Aufwendungen aber die Bruttoerträge im betreffenden Liegenschaftskanton übersteigen, wird der *Ausgabenüberschuss* dem *Wohnsitzkanton* des Nutzniessers zum Abzug zugewiesen¹³¹.

B. Schulden und Schuldzinsen

1. Grundsatz

Nimmt man an, dass die auf einem Nutzniessungsgrundstück pfandversicherten Schulden vom persönlich dafür haftenden Belasteten und nicht von dem die verpfändete Nutzniessungssache versteuernden Nutzniesser abgezogen werden können¹³², verringert sich die zu verteilende Gesamtschuld des Nutzniessers dementsprechend. Der Belastete hat diese Schulden seinen eigenen Gesamtschulden zuzurechnen und bei interkantonalen Vermögensverhältnissen nach den nun am Beispiel des Berechtigten aufgezeigten Regeln auf die beteiligten Kantone zu verteilen.

Wie beim Belasteten, sind auch beim Berechtigten die von ihm abziehbaren Schulden auf dem Nutzniessungsgut, nämlich solche, für die ausschliesslich die Nutzniessungssache haftet¹³³, mit seinen persönlichen Schulden zusammenzurechnen und mit den Schuldzinsen *nach dem Verhältnis der Aktiven* in den einzelnen Kantonen auf diese zu *verteilen*. Dabei spielt weder die Art der die Ver-

130 Höhn, Doppelbesteuerung, § 19, Ziff. 6. Die im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung auf bewegliches Vermögen entfallenden Gewinnkosten, etwa Verwaltungsaufwand für Wertpapiere, werden demzufolge dem Wohnsitzkanton des Nutzniessers zugewiesen.

131 Höhn, Doppelbesteuerung, § 19, Ziff. 8 – Locher, § 9, II., Nr. 8

132 Blumenstein, S. 202 – anders aber Bosshardt, S. 188 – Grüniger/Studer, S. 403, 405, insbes. 408, und Reimann/Zuppingerschärrer, Bd. III, Komm. zu § 39 StG, N 4, wonach der Nutzniesser auch jene Schulden abziehen kann, für die der belastete Eigentümer persönlich haftet. Nach dieser Auffassung wären ihm dann alle auf dem Nutzniessungsgut lastenden Schulden des Eigentümers zuzurechnen und auf die beteiligten Kantone zu verteilen.

133 Gült (ZGB 851). Rechnet man dem Nutzniesser auch die pfandversicherten Schulden zu, für die der belastete Eigentümer subsidiär persönlich haftet, wie Grundpfandverschreibung (ZGB 832) oder Schuldbrief (ZGB 842), so ändert nur der auszuschheidende Gesamtschuldbetrag des Nutzniessers, das Ausscheidungsprinzip bleibt aber dasselbe.

teilung bestimmenden Aktiven noch die Herkunft oder Verwendung der Schulden eine Rolle. Durch die quotenmässige Verlegung bestimmt sich der Umfang der in einem Kanton abziehbaren Schulden und Schuldzinsen allein nach der Höhe der in diesem Kanton vorhandenen Aktiven. Bewertet somit einer der beteiligten Kantone die ausserhalb seiner Steuerhoheit befindlichen Aktiven verhältnismässig höher als die seiner Steuerhoheit unterworfenen, so dass ein entsprechend grösserer Schulden- und Schuldzinsanteil auf das auswärtige Vermögen verlegt wird, als vom anderen Kanton nach den wirklichen Wertverhältnissen der Aktiven übernommen werden müsste, liegt ein Verstoss gegen Art. 46 Abs. 2 BV vor. Das Bundesgericht hat denn auch die grundsätzlich den Kantonen obliegende *Bewertung* der Aktiven in Fällen allzu grosser oder ungerechtfertigter Diskrepanzen einander *angeglichen*, ohne sich dabei allerdings auf eine bestimmte Bewertung festzulegen¹³⁴. Wie bei den Gewinnungskosten, sind Schuldzinsen, die von einem Kanton aufgrund der Ausscheidung zu übernehmen sind, den in diesem Kanton steuerbaren Vermögensertrag aber übersteigen, auf die übrigen beteiligten Kantone zu verteilen¹³⁵.

2. Ausnahmen

Besteht die Nutzniessung am *Anteil* einer *Kollektiv-* oder *Kommanditgesellschaft*, hat der Nutzniesser diesen Wert zwar wie ein Teilhaber am Gesellschaftssitz zu versteuern, kann aber nicht Teile seiner eigenen oder übernommenen Passiven darauf verlegen und abziehen¹³⁶. Auch wenn der Anteil vom Teilhaber mit Fremdgeld finanziert wurde und der Nutzniesser diese Schuld übernommen hat, ist sie – und auch die von ihm ohnehin zu tragenden Schuldzinsen – zu seinen übrigen Schulden und Schuldzinsen zu rechnen. Steuerlich wird davon ausgegangen, dass diese Schuld und die daraus erwachsenden Schuldzinsen mit der Gesellschaft nichts zu tun haben¹³⁷. Der Nutzniesser kann somit gegen den Wert der von ihm genutzten Anteile nur seinen Anteil an den Gesellschaftsschulden aufrechnen, d.h. er versteuert am Gesellschaftssitz seinen Anteil am Reingewinn der Gesellschaft. Die übernommene Schuld wird dagegen als eine von der Gesellschaft unabhängige Privatschuld qualifiziert und je nach der Lage und dem Wert der übrigen Aktiven des Nutzniessers verteilt.

¹³⁴ Schlumpf/Dürr, S. 273–275 – Höhn, Doppelbesteuerung, § 18, Ziff. 10–12 und § 19, Ziff. 3 – Locher, § 9, II., Nrn. 14 und 16

¹³⁵ Die Reihenfolge der Verlegung auf die beteiligten Kantone – Höhn, Doppelbesteuerung, § 18, Ziff. 8 – Locher, § 9, II., Nrn. 5, 7 und 16 – spielt für die Besteuerung der Nutzniessung keine Rolle.

¹³⁶ Höhn, Doppelbesteuerung, § 18, Ziff. 9

¹³⁷ Locher, § 9, I., A., 1., Nr. 20 – Schlumpf/Dürr, S. 126

§ 2 In zeitlicher Hinsicht

Da eine vollständige oder teilweise Rechtsbegründung oder -aufhebung von Nutzniesung bzw. Wohnrecht nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht eine Veränderung mit sich bringt¹³⁸, ist eine nur durch zeitliche Veränderungen bewirkte Ausscheidung lediglich während des Rechtsverhältnisses durch einen *Wechsel des Steuerdomizils* innerhalb der Steuerperiode des Pflichtigen denkbar. Wechselt der Nutznieser also innerhalb des Steuerjahres seinen Wohnsitz, so geht die Steuerpflicht mit dessen Aufgabe im einen Kanton zu Ende, um im anderen mit der Wohnsitznahme zu beginnen. Für sämtliche Steuerarten, die nicht nur einen Zeitpunkt, sondern einen ganzen Zeitraum ihrer Bemessung zugrunde legen, drängt sich in diesem Fall eine *Verteilung entsprechend dem Zeitanteil* an der Steuerperiode auf¹³⁹. Wegen der verschiedenen Steuersysteme in den einzelnen Kantonen gilt ausser der pro rata temporis-Besteuerung auch, dass der mit dem Wohnsitzwechsel des Pflichtigen in den Genuss der Steuerhoheit gelangende Kanton nicht auf das im ehemaligen Kanton erzielte Einkommen zurückgreifen darf. Die Bemessungsperiode darf zwar schon vor dem Zuzug beginnen, doch können nur das beim oder nach dem Zuzug vorhandene Einkommen und Vermögen der Bemessung zugrunde gelegt werden.

138 Mit der Rechtsbegründung oder -aufhebung beginnt oder endet die Steuerpflicht des Nutzniesers oder Wohnberechtigten. Übersteigt die allenfalls dabei erhaltene Gegenleistung den Kapitalwert der Berechtigung, wird dieser Mehrerlös nach der Rechtsordnung desjenigen Kantons besteuert, der im Zeitpunkt des Abschlusses vom Grundgeschäft die Steuerhoheit innehat. Eine pro-rata-Besteuerung kommt nur dort zur Anwendung, wo belastete oder entlastete Vermögen im Rahmen eines Geschäftsbetriebes verwendet und der mit der Begründung oder Aufhebung erzielte Mehrerlös als laufender Geschäftsgewinn besteuert wird. Hier besteht die Zäsur nicht aus dem Wechsel des Steuerdomizils bei gleichbleibendem Steuersubjekt, sondern durch einen Wechsel des Steuersubjekts und damit in der Regel auch gleich des Steuerdomizils, nämlich vom Eigentümer zum Nutznieser und umgekehrt.

139 Eine Ausnahme besteht für die dem Nutznieser einer Aktie zustehenden Dividenden, die nicht pro rata, sondern entsprechend ihrer Fälligkeit ausgeschieden werden – Schlumpf/Dürr, S. 50 – Locher, § 6, I, A., Nrn. 1 und 2.

LEBENS LAUF

Ich wurde am 4. September 1945 in Chur geboren. Nach Besuch der Primar- und Sekundarschule in Gümligen und Muri bei Bern absolvierte ich in Bern eine Lehre als Hochbauzeichner, die ich 1965 abschloss. Nach dem Militärdienst arbeitete ich noch für einige Zeit als Hochbauzeichner und bereitete mich dann bei der Akademikergemeinschaft in Zürich auf die Eidgenössische Matura vor, die ich 1970 bestand. Die im Wintersemester 1970/71 an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich aufgenommenen Studien schloss ich im Juni 1975 mit dem Lizentiat beider Rechte ab. Im Anschluss daran arbeitete ich beim Bezirksgericht Zürich als Auditor und ausserordentlicher Substitut. Nachdem ich die Anwaltsprüfung im September 1977 in Zürich bestanden hatte, studierte ich bis Ende 1977 in Los Angeles/Kalifornien und arbeitete dann an meiner Dissertation bis zum Beginn eines zweisemestrigen Studiums an der Universität von Michigan in Ann Arbor, das ich im Mai 1979 abschloss. Seitdem bin ich als Rechtsanwalt im Advokaturbüro von Erlach & Partner tätig. Am 10. Dezember 1980 wurde ich zum Doktor der Rechtswissenschaft promoviert.

